Die Probleme der Gewerbesteuer in den deutschen Einzelstaaten nach der Revolution.

Dissertation

zur Erlangung der Würde eines Doktor der Staatswissenschaften (rer. pol.) bei der Rechts- und Staatswissenschaftlichen Fakultät der Schlesischen Friedrich-Wilhelm-Universität in Breslau.

Vorgelegt von

Antonius Klein.

Breslau 1932.

Gedruckt mit Genehmigung
der Rechts- und Staatswissenschaftlichen Fakultät
der Universität Breslau

Referent: Professor Dr. Bräuer

Inhaltsverzeichnis

Die Probleme der Gewerbesteuer in den deutschen Einzelstaaten nach der Revolution.

Literaturverzeichnis

A. Wagner: Finanzwissenschaft 1890.

W. Vocke: Die Abgaben, die Auflagen und die Steuern, 1886.

" Die Grundzüge der Finanzwissenschaft 1894.

A. Schäffle: Die Steuern 1897.

" Grundzüge der Steuerpolitik 1880.

M. von Heckel: Die Stellung der Gewerbesteuer im Entwicklungsprozeß der modernen Personalbesteuerung, in der Festschrift für A. Wagner, 1905.

" Lehrbuch der Finanzwissenschaft 1907.

Th. von Eheberg: Finanzwissenschaft 1921.

W. Lotz: Finanzwissenschaft, 1. Aufl. 1916, 2. Aufl. 1930.

B. Moll: Finanzwissenschaft 1930.

Terhalle: Finanzwissenschaft 1930.

K. Bräuer: Grundzüge der Finanzwissenschaft 1928.

W. Andreae: Grundlegung einer neuen Staatswirtschaftslehre 1930.

" Die Zukunft der Ertragsbesteuerung, in der Festgabe für G. Schanz 1928.

K. v. Kaufmann: Die Kommunalfinanzen 1906.

Schwarz-Strutz: Die Finanzverwaltung Preußens 1902.

Fuisting-Strutz: Kommentar zum preußischen Gewerbesteuergesetz von 1891, 3. Aufl. 1913.

Nöll-Freund: Kommentar zum preußischen Kommunalabgabengesetz von 1893.

Fr. J. Neumann: Zur Gemeindefinanzreform in Deutschland 1895.

B. Fuisting: Grundzüge der Steuerlehre 1902.

R. Brunhuber: Neue Kommunalgewerbesteuern 1907.

H. Lücker: Die Entwicklung und Probleme des Gemeindeabgabewesens 1910.

W. Lohmann: Die besonderen direkten Gemeindesteuern in Preußen 1912.

G. Strutz: Die Neuordnung der direkten Staatssteuern in Preußen 1912.

Birnbaum:	Die gemeindlichen Steuersysteme Deutschlands 1913.
Gerloff:	Die Finanz- u. Zollpolitik des Deutschen Reiches 1913.
A. Oehler:	Die besonderen Gewerbesteuern in den Gemeinden des rheinisch-westfälischen Industriebezirks 1922.
K. Bräuer:	Artikel Ertragssteuern im Handbuch der Finanzwissenschaft 2. Bd. 1927.
„	Die Frage einer Heranziehung der Aerzte zur Gewerbesteuer 1929.
„	Umrisse u. Untersuchungen zu einer Lehre vom Steuertarif 1927.
C. Bewer:	Stimmen zur Frage der Heranziehung der Ärzte zur Gewerbesteuer 1929.
J. Jastrow:	Freie Berufe und Gewerbesteuer 1930.
A. Scheffner:	Probleme der modernen Gewerbesteuer 1929.
Gärtner-Jessen:	Ein Reichsrahmengesetz für die Realsteuern 1927.
H. Sudau:	Die geplante Reichsrahmenregelung der Grund- und Gewerbesteuer 1930.
F. Dettmer:	Die Gewerbesteuer in Deutschland im System der Geldwirtschaft und der Kapitalwirtschaft 1929.
F. Helpenstein:	Stellung und Wesen der Gewerbesteuer im deutschen Steuersystem 1926.
Albert Hensel:	Gewerbesteuer und Finanzausgleich.
E. Becker:	Gewerbesteuer und Finanzausgleich.
Aust:	Die preußische Gewerbesteuer 1923.
Friehlinghaus-Sogemeier:	Die neue Gewerbesteuer in Preußen.
Hog-Arens:	Gewerbesteuer, 1. Aufl. 1924 und 4. Aufl. 1928, sowie Nachträge.
H. Schwede:	Sächsisches Gewerbesteuergesetz, 1. Aufl. 1921, 2. Aufl. 1926.
Ringelmann-Mühlfeld:	Kommentar zum bayerischen Gewerbesteuergesetz, 1. Aufl. 1922, 2. Aufl. 1926.
Greuner-Erlenbach:	Bayerische Landessteuern 1929.
J. Clauß:	Das württembergische Gewerbesteuergesetz v. 22. Aug. 1922. 1923.
P. Rösler:	Kommentar z. württembergischen Gewerbesteuergesetz 1927.

Zehnter-Schmitt: Badisches Grund- u. Gewerbesteuergesetz, 2. Aufl. 1923.
G. Nikolaus: Badisches Grund- und Gewerbesteuergesetz 1932.
Schrader-Specht: Das hamburgische Gewerbesteuergesetz vom 10. März 1926, 1927.
W. Fischer: Die mecklenburgisch-schwerinschen Landessteuern 1931.
Ebmeier: Die lübeckschen Landessteuern 1930.
Jürgen-Brandt: Hamburgs Finanzen 1924.
Handwörterbuch der Staatswissenschaften.
Wörterbuch der Volkswirtschaft.
Schönberg's Handbuch der politischen Ökonomie.
Schriften des Vereins für Sozialpolitik, Bd. 126, 127 u. 156.
Handbuch der Finanzwissenschaft.
Markull: Finanzausgleichgesetz 1923.
Strutz: Handbuch des Reichssteuerrechts 1927.

Zeitschriften:

Finanzarchiv.
Deutsches Steuerblatt.
Deutsche Steuerzeitung.
Steuer und Wirtschaft.
Mitteilungen der Steuerstelle des Reichsverbandes der deutschen Industrie.
Zeitschrift für die gesamte Staatswissenschaft.
Mitteilungen der Industrie- und Handelskammer Berlin.
Deutsche Wirtschaftszeitung.
Der deutsche Volkswirt.
Reichsverwaltungsblatt.
Deutsches Handwerksblatt.
Zeitschrift für Kommunalwirtschaft.
Bankarchiv.

Einleitung.

A. Allgemeine Grundlagen der Gewerbesteuer.

Nach der politischen Umwälzung durch die Revolution in Deutschland erfuhr auch die Struktur der staatlichen Verwaltung auf vielen Gebieten eine mehr oder weniger hervortretende Veränderung. Eine vollkommene Umwandlung trat in dem deutschen Steuersystem ein. Hatte vorher die Steuerhoheit bei den Ländern gelegen, so tritt jetzt das Reich als erste Instanz für die Steuern auf und läßt von dem Steueraufkommen nur bestimmte Beträge an die Länder zurückfließen. Ausgenommen hiervon sind die Ertragssteuern und somit bleiben auch die Gewerbesteuern als Einnahme den Ländern vorbehalten. Die historische Entwicklung und die wirtschaftliche Eigenart der einzelnen Länder bewirkt jedoch eine sehr unterschiedliche Ausgestaltung der einzelnen Gewerbesteuergesetze. Aus dieser Buntscheckigkeit ergeben sich für die Finanzwissenschaftler interessante Probleme.

Fast alle deutschen Länder haben in den Jahren 1919 bis 1923 ihre Gewerbesteuer neu geregelt oder wenigstens durch Novellen die alten Steuergesetze ertragreicher zu gestalten gesucht. Manche Länder mußten sich völlig neue Steuern schaffen. Zu den Ländern, die anstelle der alten Gesetze neue Gewerbesteuergesetze einführten, gehörten Bayern mit dem Gesetz vom 27. Juli 1921, Baden mit dem Gesetz vom 4. August 1921, Hessen mit dem Gesetz vom 7. August 1920 / 12. Oktober 1921, Württemberg mit dem Gesetz vom 22. August 1922, Mecklenburg-Schwerin mit dem Gesetz vom 9. Dezember 1920, Braunschweig mit dem Gesetz vom 15. Februar 1923 und Preußen mit der Notverordnung vom 23. November 1923.

Wichtige Veränderungen an den bestehenden Gesetzen nahmen vor: Anhalt, dessen Gewerbesteuergesetz vom 9. Mai 1905 im Jahre 1919 und Schaumburg-Lippe, dessen Gewerbesteuergesetz vom 9. Mai 1906 im Jahre 1921 durch Novellen ergänzt wurden.

Zu den Ländern, die sich erst neue Steuern schaffen mußten, gehörten Sachsen mit dem Gesetz vom 6. Oktober 1921, Thüringen mit dem Gesetz vom 27. Juli 1921, Oldenburg mit dem Gesetz vom 27. August 1920 und Hamburg mit dem Gesetz vom 13. Juni 1921.

Auch in den Ländern, wo die Steuern durch neue Gewerbesteuergesetze geregelt wurden, waren die Regierungen bemüht, diese, soweit es möglich war, und sich mit den sonstigen Bedürfnissen oder Absichten des Landes deckte, den früheren Steuern anzupassen. Hier sind Bayern, Baden und Hessen zu erwähnen. Besonders will Bayern durch das Gesetz von 1918 die alte Eigenart möglichst bestehen lassen. Als Grund hierfür führt der Entwurf an[1]), daß es sowohl im Interesse des Staates wie auch des Steuerpflichtigen und der Veranlagungsämter gelegen ist, zu einer Zeit, in der die gesamte Finanzorganisation in Fluß geraten ist und gleichzeitig eine Flut neuer Gesetze auf Ämter und Pflichtige einstürmte, die bestehenden Gesetze soweit als irgend tunlich unverändert zu erhalten und nur die notwendigsten Abänderungen zu treffen.

Die wichtigsten Änderungen sind kurz erwähnt folgende. Bayern änderte die Tarifreform und suchte Anlehnung an die Reichseinkommensteuer. Baden änderte seine seit dem Gesetz vom 28. September 1906 bestehende Vermögenssteuer in der Art, daß aus der Personensteuer eine Sachsteuer wurde. Hessen behielt im großen und ganzen die Gewerbesteuer nach dem Gesetz von 1911, nur führte es ein Zuschlagsrecht des Staates ein. Württemberg modernisierte die Steuer, behielt aber das ihm eigentümliche Abzugssystem bei. Anhalt und Schaumburg-Lippe brachten nur wenige Veränderungen. Preußen veränderte die Steuer an sich vollständig, überließ sie aber auch weiterhin den Gemeinden.

Da die Neuordnung der Gewerbesteuern in der Nachkriegszeit zeitlich mit der Inflation zusammenfiel, ließ sich nach Wiederherstellung einer stabilen Währung in den meisten Ländern eine Neufassung der Gewerbesteuergesetze in den Jahren 1925 bis 1927 nicht umgehen. An der inneren Struktur änderte sich jedoch in vielen Fällen nichts, sondern es kam nur die Tendenz einer stärkeren Anlehnung an die Reichssteuergesetzgebung zum Ausdruck.

Für eine systematische Übersicht der Gewerbesteuern der einzelnen Länder dürfte sich eine Gliederung unter Zugrundlegung der Besteuerungsmaßstäbe wohl am meisten empfehlen. So eingeteilt, lassen sie sich leicht übersehen, und man erhält einen deutlichen Einblick in die Grundlagen der Steuern. Diese Einteilung geschieht in der Weise, daß wir 3 Hauptgruppen bilden, und zwar sind in Gruppe I die Steuern nach einem Ertragsmerkmal, in Gruppe II die Steuern nach einem Ertragsmerkmal in Verbindung mit anderen Maßstäben und in Gruppe III die Steuern nach dem Kapital einzureihen.

In Gruppe I sind dann weiter zu scheiden Steuern, die nur nach der Ertragsfähigkeit und solche, die nach dem Ertrage selbst bemessen werden.

---

1) Ringelmann, Bayrisches Gewerbesteuergesetz 1. Aufl. Einltg. S. VI.

In Gruppe II gibt es 3 Unterabteilungen; in die erste gehören die Steuern, die eine Ertragsanlage und eine Betriebsanlage haben. In die zweite diejenigen, wo neben diese Maßstäbe noch die Lohnsumme tritt, und in der dritten steht die Lohnsumme allein bei der Ertragsanlage.

In Gruppe III gibt es keine Unterabteilungen.

Wendet man diese Einteilung auf die Gewerbesteuergesetze der Länder an, so gehören zu Gruppe I 1 (Ertragsfähigkeit) Mecklenburg-Schwerin nach dem Gesetz vom 9. Dezember 1920 und Braunschweig nach dem Gesetz vom 5. Februar 1923, während Bremen noch heute hier einzureihen ist, zu Gruppe I 2 (Ertrag) Oldenburg und Württemberg, zu Gruppe II 1 (Ertragsanlage und Kapitalsanlage) Bayern, Sachsen, Anhalt und Thüringen, sowie Baden, Hessen, Mecklenburg-Schwerin und Braunschweig nach der geltenden Gewerbesteuerverfassung, zu Gruppe II 2 (Ertragsanlage, Kapitalsanlage oder Lohnsumme) Preußen und Schaumburg-Lippe und zu Gruppe II 3 (Ertragsanlage und Lohnsumme) Hamburg und Lübeck. In Gruppe III waren bis 1926 Baden und bis 1925 Hessen einzureihen. Abweichend von dieser Eingliederung ist zu merken, daß in Württemberg an die Stelle des Ertrages als Ersatzmaßstab das Kapital oder der Umsatz treten kann.

Bevor auf die einzelnen Probleme eingegangen wird, ist es nötig, noch kurz auf die reichsgesetzlichen Bestimmungen für die Gewerbesteuer hinzuweisen. Diese finden sich im Landessteuergesetze vom 30. März 1920, welches seit der Änderung vom 23. Juni 1923 Finanzausgleichsgesetz heißt[2]). Diese Bestimmungen sollen als allgemeine Richtlinien dienen und haben den Zweck, die Reichsfinanzen vor Schädigungen durch allzugroße Inanspruchnahme dieser Steuern durch die Länder zu schützen.

So gibt das Gesetz genaue Ausführungen über die Art und die Ausgestaltung der Besteuerungsmerkmale. Es enthält ferner Beschränkungen für den Erlaß von Muster- oder Gemeindesteuerordnungen.

Die Länder und Gemeinden sollen jedoch die ihnen zur Verfügung stehenden Steuern nach Maßgabe ihres Steuerbedarfs ausnützen[3]). Das soll nun nicht heißen, daß bei Nichtbeachtung dieser Bestimmung die Länder ihrer Anteile an den Reichssteuern verlustig gehen würden; nur würde das Reich bei etwaigen für die Länder daraus entstehenden Fehlbeträgen kaum geneigt sein, mehr als die gesetzlich vorgeschriebenen Überweisungen den Ländern zukommen zu lassen. Schließlich wird noch bestimmt, daß die Länder darauf Bedacht nehmen sollen, die Bestimmungen über die Veranlagung und Erhebung der Landes- und Gemeindesteuern mit den Vorschriften der Reichsabgabenordnung in Einklang zu bringen[4]).

---

2) Hier zitiert in der Fassung vom 27. 4. 1926 RGBl. I, S. 203 ff.
3) RGBl. 1926 I, S. 203 § 7.
4) RGBl. 1926 I, S. 203, § 19.

B. Die Gewerbesteuer in den deutschen Einzelstaaten nach der Revolution.

1. Der Gewerbebegriff.

Bei dem Gewerbe kann man unterscheiden zwischen dem Gewerbe im engeren Sinne, das den Teil der Produktion bezeichnet, welcher in der Formveränderung von Rohstoffen besteht und Gewerbe im weiteren Sinne, worunter jede bestimmte berufsmäßig ausgeübte auf Erwerb gerichtete Tätigkeit zu verstehen ist[6]).

Diese Begriffsbestimmungen finden in den einzelnen Gewerbesteuergesetzen keine Anwendung. Eine präzise Definition des Begriffes „Gewerbe“ fehlt trotz der Wichtigkeit dieses Begriffes in den Gesetzen fast vollständig. Es ist nämlich eine der Hauptschwierigkeiten, den Begriff „Gewerbe“ in einer einigermaßen brauchbaren Weise zu umgrenzen, denn dieser Begriff im rechtlichen Sinne ist etwas ganz anderes wie das Gewerbe im wirtschaftlichen Sinne, und von beiden wieder erheblich unterschieden zeigt sich der Begriff des Gewerbes im steuerlichen Sinne, weil hier je nach dem Zustand der Gesamtsteuerverfassung Teile ausgeschieden, wieder andere hinzugefügt werden müssen[7]). In den Gewerbesteuergesetzen heißt es meistens, daß unter das Gesetz alle stehenden Gewerbe fallen. Der Begriff „Gewerbe“ wird dann meistens gleich dem gesetzt, wie er nach den bisherigen Ansichten von Wissenschaft und Rechtsprechung anzunehmen ist. Als grundlegende Definition darf man wohl die nach der preußischen Rechtsprechung gebräuchliche bezeichnen. Danach ist Gewerbe „jede mit der Absicht auf Gewinnerzielung unternommene, selbständige, berufsmäßige

6) Bücher, Art. Gewerbe im Wörterbuch d. Volkswirtsch. 3. Aufl. S. 1066.
7) Bräuer, Art. Ertragssteuern im Handb. d. Finanzwissenschaft 2. Bd. S. 33,

und erlaubte Arbeitstätigkeit, welche sich als Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr darstellt[8]. Diese Begriffsbestimmung ist ihrem Sinne nach auch auf die übrigen Gewerbesteuergesetze anzuwenden. Im einzelnen ist dazu zu sagen; bei der Absicht der Gewinnerzielung kommt es nicht darauf an, daß tatsächlich Gewinn erzielt wurde, sondern daß die Absicht, Gewinn zu erzielen, vorhanden war; weiter wird Selbständigkeit gefordert, d. h. der Betrieb muß auf eigene Rechnung und Gefahr betrieben werden und einen in sich abgeschlossenen, für sich bestehenden Teil am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr darstellen. Zur Berufsmäßigkeit gehören die Dauer und die Wiederholung, sowie die Möglichkeit einer bestimmten Eingruppierung. Ferner muß eine Arbeitstätigkeit vorliegen; eine bloße Nutzung eines Kapitals ist noch kein Gewerbe. Schließlich wird eine Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr verlangt. Danach scheiden alle außerhalb des allgemeinen wirtschaftlichen Verkehrslebens liegenden Tätigkeiten aus dem Gewerbebetrieb aus. Das früher von der Rechtsprechung verlangte Merkmal des Erlaubtseins hat zuerst Sachsen fallen gelassen. Während durch die Forderung des Erlaubtseins eine objektiv verbotene Tätigkeit nicht unter das Gewerbe fiel, ist hier auch die unerlaubte und unsittliche Erwerbstätigkeit zu besteuern. Der sächsische Gesetzentwurf weist dabei auf die Steuerpflicht der Tätigkeit der Schieber hin[9]. Dazu wäre noch zu rechnen gewerbsmäßiges Glücksspiel, Kettenhandel, Wuchergeschäfte und Bordellbetriebe. Auch Baden hat sich dieser weiteren Fassung angeschlossen. In der badischen Vollzugsverordnung vom 11. Februar 1922 heißt es ausdrücklich, ob die Tätigkeit erlaubt ist oder nicht, bleibt außer Betracht[10]. Endlich hat auch Preußen in seiner Gewerbesteuernotverordnung die Forderung des Erlaubtseins fallen gelassen. Nach der Begründung „wäre es nicht verständlich, aus welchem Grunde eine verbotene gewerbsmäßige Tätigkeit, mit der unter Umständen ein beträchtlicher Nutzen verbunden sein kann, steuerlich eine andere Behandlung erfahren soll wie der erlaubte Gewerbebetrieb. Es würde ein der Natur und Aufgabe des öffentlichen Rechts widersprechendes Ergebnis sein, daß derjenige, welcher sich innerhalb der Rechtsordnung hält, Steuern zahlen müßte, der gegen Gesetz und Sitte handelnde aber nicht[11].“

---

8) Fuisting-Strutz, Gewerbesteuergesetz S. 12.
9) Sachsen, Landtagsdrucks. 1921 Vorl. Nr. 52, S. 21.
10) Bad. Ges. u. Verordng. Bl. 1922, S. 51.
11) Preußen, Landtagsdrucks. 1921, Nr. 6970, S. 28.

2. Der Umfang der Steuerpflicht; das Steuerobjekt.

a) Reichsbetriebe.

Wenn auch der allgemeine Gewerbebegriff die Grundlage für den Umfang der Steuerpflicht bilden muß, so unterliegt derselbe in den einzelnen Ländern mancherlei Veränderungen. Da die Gewerbesteuer eine Objektsteuer ist, bemißt sich dieser Umfang nach dem Gewerbe als dem Objekt der Steuer, nicht nach dem Steuersubjekt.

Eine allgemeine Steuerfreiheit genoß das Reich mit seinen Betrieben; diese Steuerfreiheit des Reiches stützte sich auf den § 2 des Reichsbesteuerungsgesetzes vom 15. April 1911[12]), wonach das Reich Steuerfreiheit genoß, von allen zur Erhebung gelangenden Staatssteuern; aber auch zur gemeindlichen Gewerbesteuer durften Reichsbetriebe nicht herangezogen werden. Nunmehr können die Länder die Betriebe und Verwaltungen des Reichs zur Gewerbesteuer heranziehen, die nach den Vorschriften des Körperschaftssteuergesetzes steuerpflichtig sind[13]). Die Reichsbank und ihre Zweiganstalten bleiben nach § 45 des Bankgesetzes vom 30. August 1924 im gesamten Reichsgebiet von der Gewerbesteuer frei[14]). Ebenfalls bleiben steuerfrei die deutsche Reichsbahngesellschaft, die Reichspost, die Monopolverwaltungen des Reichs, die Rentenbank, die Golddiskontbank und die Bank für deutsche Industrieobligationen. Preußen hatte bereits im Jahre 1923 in der Begründung zum Gewerbesteuergesetz darauf hingewiesen, daß es nur folgerichtig wäre, ebenso wie die Staatsbetriebe, die Reichsbetriebe zu besteuern[15]).

b) Staats- und Gemeindebetriebe.

Die Besteuerung der Staatsbetriebe ist auf dreierlei Weise geregelt. Einmal kann eine gänzliche Befreiung der staatlichen Betriebe von der Gewerbesteuer stattfinden, wie z. B. in Braunschweig. In anderen Ländern tritt nur eine Befreiung von der Staatsgewerbesteuer ein, während die Staatsbetriebe den Gemeindeumlagen unterworfen bleiben; hierher gehören Württemberg, Bayern und Baden. In verschiedenen Ländern wird die Gewerbesteuerfreiheit der Staatsbetriebe davon abhängig gemacht, ob sie der Körperschaftssteuer unterliegen, so in Sachsen, Thüringen, Anhalt und Hamburg. Eine allgemeine Steuerpflicht der staatlichen Betriebe besteht in Preußen, Hessen, Oldenburg und Schaumburg-Lippe. In Mecklenburg-Schwerin ist der Staat befreit, das Gesetz weist

---

12) RGBl. 1911, S. 187.
13) RGBl. 1925, I, S. 253.
14) RGBl. 1924, II, S. 235.
15) Preußen a. a. O. S. 18.

aber ausdrücklich darauf hin, daß nur solche Unternehmungen nicht gewerbesteuerpflichtig sind, die nicht ausschließlich oder vorwiegend zwecks Gewinnerzielung betrieben werden. Unternehmungen, die also gewerblichen Gewinn bezwecken, sind auch als Staatsbetriebe der Gewerbesteuer unterworfen.

Die kommunalen Betriebe sind in Braunschweig und Lübeck vollständig von der Gewerbesteuer befreit. In Baden sind Gemeindebetriebe nur gemeindeumlagenfrei, aber staatssteuerpflichtig, selbst wenn sie unmittelbar öffentlichen Zwecken dienen. Sonst sind die Gemeindebetriebe insoweit gewerbesteuerpflichtig, wie sie der Körperschaftssteuer unterworfen sind. Steuerfrei sind alle Betriebe, die gemeinnützigen, wohltätigen und kirchlichen Zwecken dienen und nicht auf Gewinn abzielen, ferner alle Betriebe und Verwaltungen, die entweder der Ausübung der öffentlichen Gewalt oder lebenswichtigen Bedürfnissen der Bevölkerung dienen, z. B. Versorgungsbetriebe wie Gas, Wasser und Elektrizitätswerke und die öffentlichen Verkehrsbetriebe, die überwiegend die Beförderung von Personen zum Gegenstande haben. Zu den gemeinnützigen Zwecken dienenden Unternehmungen zählen die öffentlichen Sparkassen, die sich auf den eigentlichen Sparkassenverkehr beschränken, Schlachthäuser und Viehhöfe, Markthallen, Volksbäder, Anstalten zur Beleihung von Pfandstücken und ähnliche. In Preußen sind nicht die Versorgungsbetriebe an sich befreit, sondern maßgebend für die Steuerpflicht ist vielmehr allein, ob eine auf Gewinnerzielung gerichtete Tätigkeit vorliegt, die sich als Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr darstellt[16]).

Württemberg unterwirft die öffentlichen Sparkassen der Gewerbesteuer; der Teil der Einnahmen jedoch, der aus dem eigentlichen Sparkassenverkehr entfällt, gilt nicht als steuerbares Einkommen im Sinne des Gewerbesteuergesetzes und bleibt daher gewerbesteuerfrei.

Preußen begründet die Gewerbesteuerpflicht der staatlichen und kommunalen Gewerbebetriebe damit, daß es gerechtfertigt erscheine, wenn Staat und Gemeinde als gewerbliche Unternehmer in Wettbewerb mit steuerpflichtigen Privatbetrieben treten, sie unter gleichen finanziellen Bedingungen arbeiten und nicht steuerlich bevorzugt werden sollen[17]). Gerade diesen Grund lehnt die sächsische Begründung zum Gesetz vom Jahre 1921 ab; sie will ihm eine für die Regelung der Steuerfragen ausschlaggebende Bedeutung nicht beigelegt wissen und forderte für die öffentlichen Betriebe die Gewerbesteuerfreiheit. Einmal sei es sehr schwierig, Staats- und Gemeindebetriebe zu veranlagen, und insbesondere sei die

---

16) Wendland, öffentl. Körperschaft. als steuerpflichtiges Rechtssubjekt. Ztschr. f. Komm. Wirtsch. 20. Jahrg. S. 433.
17) Preußen a. a. O. S. 17.

Auseinandersetzung zwischen den beteiligten Gemeinden unter Umständen kaum durchführbar. Er erinnert da an Straßenbahnen und Beleuchtungsunternehmungen, die sich über eine ganze Reihe von Gemeinden erstrecken; weiter macht er darauf aufmerksam, daß in der Gesetzgebung allgemein das Bestreben dahin ginge, das gegenseitige Besteuerungsrecht der öffentlich-rechtlichen Körperschaften auszuschließen, so daß sich Reich, Länder und Gemeinden gegenseitig nicht mehr besteuern sollten[18]).

Gegen die Heranziehung der öffentlichen Betriebe wird ferner angeführt, daß sie zu einer die Allgemeinheit benachteiligenden Preiserhöhung führen würde[19]). Wenn dies auch zutreffen mag, so liegt dies dennoch im Interesse der Wirtschaft, wenn die öffentlichen Betriebe, soweit sie nicht wirklich gemeinnützig sind, zur Steuer herangezogen werden; denn schließlich muß gleiches Recht für alle verlangt werden und es ist nur eine Forderung der Gerechtigkeit, alle Betriebe mit dem gleichen Maß von Steuern zu belasten. Der Einwurf, daß der Staat dann Schuldner und Gläubiger in einer Person wäre, ist um deswillen nicht berechtigt, da der Staatsbetrieb sich als selbständig in sich abgeschlossenes Unternehmen präsentiert, das mit der eigentlichen Staatsverwaltung nichts zu tun hat. Gerade in unserer Zeit würde manche öffentliche Unternehmung sich als unrentabel und unhaltbar erweisen, wenn die volle Heranziehung zu allen in Frage kommenden Steuern bestände[20]). Es ist ferner zu beachten, daß es für die Gemeinden von größtem Nachteil sein kann, wenn große öffentliche Betriebe nicht zu den Gemeindeumlagen herangezogen werden dürfen. Dies hat vor dem Kriege die Reichsregierung selbst anerkannt, indem sie z. B. freiwillig als Aequivalent der Stadt Kiel der dieser durch die Reichsbetriebe erwachsenden Belastung jährlich 28 000,— RM zahlte[21]).

Auch dort, wo die öffentlichen Betriebe von der Gewerbesteuer befreit sind, tritt aber die Steuerpflicht ein, wenn es sich um gemischt-wirtschaftliche Betriebe handelt, d. h. wenn außer dem Reiche, den Ländern oder Gemeinden eine andere Person, gleichgültig ob eine physische oder juristische an dem Unternehmen mit beteiligt ist.

c) Der Betrieb der Land- und Forstwirtschaft.

Nach dem Kriege war bei der Gewerbesteuergesetzgebung vielfach die Tendenz vorhanden, den Gewerbebegriff soweit wie möglich zu fassen. Infolgedessen wurde in mehreren Ländern die Land- und Forstwirtschaft

18) Sachsen a. a. O. S. 23.
19) Wendorf, Noch ein Wort zur Steuerbefreiung der öffentl. Betriebe. Bank-Arch. 28. Jahrg. S. 298.
20) Moll, Finanzwissenschaft, S. 356.
21) Schriften des Vereins für Sozialpolitik Nr. 127, 2. Bd. 1. Tl. S. 19.

zur Gewerbesteuer herangezogen, so in Mecklenburg, Thüringen, Sachsen, Braunschweig und Anhalt und weiter in Baden, Hessen und Lübeck. Obwohl diese Besteuerung, abgesehen von Bremen und Lübeck, überall wieder aufgehoben worden ist, sei hier auf die damals maßgebenden Gründe eingegangen.

Sachsen wies in seinem Entwurf darauf hin[22]), daß es ein Gebot der Gerechtigkeit sei, die Urerzeugung ebenso wie die anderen Gewerbe zur Gewerbesteuer heranzuziehen; der Einwand, daß sich dadurch die für den Bedarf der Gesamtheit unentbehrlichen Lebensmittel fühlbar verteuern müßten, widerlegt sich ohne weiteres schon dadurch, daß bei der verhältnismäßigen Geringfügigkeit der Gewerbesteuer auf die Mengen des täglichen Bedarfs nur verschwindende Bruchteile von Pfennigen entfallen können. Überdies würde der Einwand, daß durch die Gewerbesteuer eine Verteuerung der Lebenshaltung eintreten werde, nicht nur für die Landwirtschaft, sondern gleichermaßen für zahlreiche andere Erwerbsarten zutreffen. Sollte man diesen Einwand als stichhaltig anerkennen, so würde man von der Einführung einer Gewerbesteuer überhaupt absehen müssen. Im thüringischen Entwurf[23]) wurde diese Ausdehnung begründet mit dem Hinweis, daß möglichst alle Betriebe, die mit einem fundierten Vermögen arbeiten, zur Gewerbesteuer herangezogen werden müßten, um diese Steuer so ertragreich wie möglich zu gestalten. Auch hier finden wir den Satz, daß es steuerlicher Gerechtigkeit entspräche, nicht nur einem engbegrenzten Kreise Gewerbstätiger die neue Last aufzubürden, sondern dieselbe auf alle Schultern, soweit sie tragfähig wären, zu verteilen. Den Einwurf, daß die Landwirtschaft hauptsächlich Eigenproduktion sei, will der Entwurf nicht mehr gelten lassen, da die Erzeugung für den Verkauf wesentlich in den Vordergrund getreten sei infolge der geschwächten Kaufkraft des deutschen Geldes; das letzte trifft heute nicht mehr zu. Auch in Bayern wurde der Versuch gemacht, die Landwirtschaft unter die Gewerbesteuer einzubeziehen. Es wurde jedoch von seiten der Regierung darauf erklärt, daß der Gewerbebetrieb sich begrifflich auf alle Erwerbszweige bezieht, die eine Weiterverarbeitung und Veredlung der Produkte zum Ziele haben; die Urproduktion sei noch niemals als Gewerbe aufgefaßt worden[24]). In Preußen ist die Landwirtschaft gewerbesteuerfrei geblieben, da die neue preußische Grundvermögenssteuer auch die Betriebsmittel der Landwirtschaft trifft.

Außerdem läßt sich nach der Begründung die Land- und Forstwirtschaft technisch schwer unter eine Gewerbesteuer bringen[25]).

---

22) Sachsen a. a. O. S. 22.
23) Thüringen, Landtagsdrucks. 1921 Nr. 363, S. 344.
24) Ringelmann, II. Aufl. a. a. O. S. 42.
25) Preußen a. a. O. S. 17.

Man wird sagen können, daß überall dort, wo eine genaue Scheidung zwischen Grundvermögen und Betriebsvermögen gemacht wird, eine Gewerbebesteuerung der Landwirtschaft dann gerechtfertigt sein wird, wenn durch die Grundsteuer eben nur das Grundvermögen getroffen wird, während das Betriebskapital von letzterer freibleibt. Dieses nichtgetroffene landwirtschaftliche Betriebskapital wird man dann gerechterweise durch die Gewerbesteuer treffen müssen.

Ist die Landwirtschaft von der Gewerbesteuer befreit, so muß die Grenze zwischen landwirtschaftlichem Betrieb und gewerblichem Nebenbetrieb beachtet werden. Jeder Verkauf selbstgewonnener Erzeugnisse in rohem Zustande, also auch ein Absatz nach einer Verarbeitung, die in dem Bereich des betreffenden Erwerbszweiges liegt, bedingt keine Steuerpflicht. Ebenso sind alle Arbeiten, die sich als engverbunden mit dem landwirtschaftlichen Betriebe darstellen, wie z. B. das Dreschen des Getreides, das Lagern des Getreides, als nicht unter die Gewerbesteuerpflicht fallend, anzusehen.

Anders verhält es sich aber bei den Betrieben wie Zucker-, Stärke-, Konserven-, Krautfabriken, Brennereien, Holzschleifereien, Papierfabriken sowie ähnlichen Betrieben. Sie werden immer der Gewerbesteuer zu unterwerfen sein. Der preußische Gesetzentwurf sagt hierzu, in dem Bereich der Land- und Forstwirtschaft liegt aber nicht der Betrieb von Fabriken oder sonstigen gewerblichen Anlagen, welche nicht lediglich dem land- und forstwirtschaftlichen Betriebe dienen und im Verhältnis dazu nur eine nebensächliche Bedeutung haben, sondern regelmäßig auch als selbständige Unternehmen von anderen als Land- und Forstwirten des Fabrikationgewinnes wegen zur Verarbeitung angekaufter Stoffe betrieben wird. Hierbei ist es ohne Belang, daß derartige Betriebe lediglich selbstgewonnene Erzeugnisse verarbeiten[26]).

Für Preußen wird die bisherige Befreiung der Sand-, Kiesgruben, Torfstiche und ähnlichen Unternehmen, die durch das Kommunalabgabengesetz für steuerpflichtig erklärt worden waren, nur noch dann aufrecht erhalten, wenn sie sich als rein landwirtschaftliche Betriebe darstellen.

Ferner ergibt sich bei den landwirtschaftlichen Betrieben dort eine Steuerpflicht, wenn Vieh gewerbsmäßig von gekauftem Futter unterhalten wird, um es zum Verkauf zu mästen oder mit der Milch zu handeln, ferner wenn die Milch einer Herde, das Obst eines Gartens und ähnliche Nutzungen abgesondert zum Gewerbebetriebe gepachtet werden.

Die Kunst- und Handelsgärtnerei ist jetzt in den meisten Ländern gewerbesteuerfrei, wenn nicht infolge Zukaufs von Rohstoffen sowie

---

26) Preußen a. a. O. S. 29.

weitgehender, über den eigentlichen Gartenbaubetrieb hinausgehender Verarbeitung eine gewerbesteuerpflichtige Beschäftigung erblickt werden muß. Nur in Mecklenburg, Oldenburg und Lippe sind die Kunst- und Handelsgärtnereien steuerpflichtig[27]).

Die Branntweinbrennereien, die zu den obenerwähnten steuerpflichtigen Nebenbetrieben zu rechnen wären, bleiben in Württemberg und Bayern ausdrücklich gewerbesteuerfrei.

d) Die freien Berufe.

Eine der meist umstrittenen Fragen stellt die Eingliederung der freien Berufe unter die Gewerbesteuer dar. Steuerfrei bleiben die freien Berufe nur noch in Bayern, Württemberg und Sachsen. In den anderen Ländern unterliegen sie der Gewerbesteuer.

Für die Heranziehung waren oft weniger theoretische Gründe maßgebend als der Wunsch, durch eine Erweiterung des Kreises der Steuerpflichtigen einen größeren finanziellen Erfolg für den Staatshaushalt zu erzielen. In Preußen war für die Heranziehung der freien Berufe der Gesichtspunkt ausschlaggebend, durch die Einbeziehung der freien Berufe in die Gewerbesteuer für die übrigen Gewerbetreibenden eine gewisse Erleichterung zu schaffen und auf die Reichsregierung einen Druck zur Einführung eines beweglichen Faktors auszuüben. Es handelt sich hier um die Einschaltung eines beweglichen Faktors in das Gemeindesteuersystem, durch den grundsätzlich alle Gemeindebürger nach Maßgabe ihrer Leistungsfähigkeit zu den Lasten der Gemeinde herangezogen werden. Es wurde ausdrücklich betont, daß die Hereinnahme der freien Berufe nur als Notlösung und nicht als endgültige Lösung betrachtet werden solle[28]).

Nach wie wenig einheitlichen Gesichtspunkten manchmal die Besteuerung der freien Berufe vorgenommen wurde, läßt sich daraus ersehen, daß innerhalb weniger Jahre einmal die Heranziehung ausgesprochen wurde, einmal die Freistellung. Als Beispiel sei Anhalt erwähnt; hier unterlagen seit dem Jahre 1920 die freien Berufe der Gewerbesteuer, im Jahre 1923 wurden sie von der Steuer befreit, um im Jahre 1930 wieder unter die Steuer eingereiht zu werden.

Zu den Ländern, die nach der Revolution für kurze Zeit die Besteuerung der freien Berufe kannten, gehörte Sachsen. Es begründet die Steuerpflicht der freien Berufe damit, daß sie nicht wie Arbeiter, Angestellte und Beamte auf feste Bezüge angewiesen sind, sondern daß ebenso wie bei dem eigentlichen Gewerbe der wirtschaftliche Erfolg zum Vorteil oder Nachteil

---

27) Dt. Steuerbl. 14. Jahrg. S. 342.
28) Hoz-Arens, Die preuß. Gewerbesteuer. Nachtrag 1930, S. 6.

des Unternehmers steht. Es würde nicht zu rechtfertigen sein, wenn man die freien Berufe von der Gewerbesteuer freilassen wollte, während man jedem kleinen Gewerbetreibenden die Steuer auferlegt. Wenn auch die freien Berufe, wie Rechtsanwälte, Landmesser und Ärzte an bestimmte Taxen gebunden seien, so daß sie insoweit das Entgelt für ihre Tätigkeit nicht unbeschränkt erhöhen können, lassen selbst solche Taxen den betreffenden freien Berufen noch hinreichenden Spielraum, abgesehen davon, daß die Konkurrenz auch dem eigentlichen Gewerbe eine unbegrenzte Steigerung der Preise für seine Erzeugnisse verbiete[29]).

Daß auch das Beispiel anderer Länder Anlaß zur Gewerbesteuer der freien Berufe geben kann, geht aus dem thüringischen Gesetzentwurf hervor, der auf das Beispiel von Mecklenburg und auf den sächsischen und badischen Gewerbesteuergesetzentwurf hinweist, wenn er auch weiter die Heranziehung der freien Berufe zur Gewerbesteuer damit rechtfertigt, daß sie fast ausnahmslos mit Betriebskapital arbeiten und der Umsatzsteuer unterliegen[30]).

Baden hatte 1921 wenigstens die Ärzte gewerbesteuerfrei gelassen, da die Tätigkeit des Arztes für das allgemeine Volkswohl unentbehrlich sei und sich infolgedessen eine Besteuerung dieses Berufes als eine unsoziale Handlungsweise darstellen würde. Es blieben aber nur Ärzte steuerfrei, die ohne besondere Einrichtungen ihren Beruf ausübten, unter welchen Begriff nicht die gewöhnliche Ausstattung des Besuchszimmers und ein der Ausübung des Berufes dienendes Fuhrwerk oder Automobil fiel[31]).

Im Gegensatz zu diesen Ländern hatte Preußen im Jahre 1923 die Freistellung der freien Berufe von der Gewerbesteuer damit begründet, daß bei ihnen die dem eigentlichen Gewerbe eigene Verbindung von Kapital und persönlicher Leistung fehle, da letztere hier oft die alleinige oder doch ausschlaggebende Rolle spielt. Es fehle auch meist eine eigentliche geschäftliche Unternehmung, die veräußert werden kann, und es bestehen Taxen, die eine Abwälzung der Steuer, wie sie den Gewerbetreibenden gewöhnlich gelingen wird, unmöglich[32]) machen. Auch von Württemberg wurde 1922 betont, daß es sich nicht um gemischtes Einkommen, sondern um reines Arbeitseinkommen handele, das mit Krankheit, Alter und Tod aufhört[33]).

Da besonders bei der Gewerbesteuer der freien Berufe eine Abgrenzung sehr schwierig ist, sind hier besondere Bestimmungen nötig. So bleibt in den Ländern, die die freien Berufe mit in die Steuer einbegriffen haben,

29) Sachsen a. a. O. S. 22.
30) Thüringen a. a. O. S. 346.
31) Zehnter-Schmitt, Bad. Gewerbesteuergeſ. 2. Aufl. S. 171.
32) Preußen a. a. O. S. 17.
33) Claus, Das Württembergische Gewerbesteuergesetz, S. 41.

die Ausübung eines der reinen Kunst oder der reinen Wissenschaft gewidmeten freien Berufes frei. Andererseits werden die freien Berufe dort, wo sie nicht gewerbesteuerpflichtig sind, der Besteuerung unterworfen, wenn mit ihrer Ausübung der Betrieb besonderer Anstalten und Unternehmungen verknüpft ist.

Bezüglich der Gewerbesteuerpflicht der freien Berufe sind die Meinungen in der finanzwissenschaftlichen Literatur geteilt. Als Befürworter ist Adolf Wagner zu nennen, der sich scharf gegen „die Befürchtung, liberale Berufe durch Unterstellung unter die Gewerbesteuer herabzudrücken und vollends ihre Vertreter materieller zu machen“ wendet. Er sagt an derselben Stelle weiter: „Eine Menge gewerblicher Berufe tragen Gewerbesteuern ohne diese Folgen und werden auch nicht unidealer als so manche liberale Berufe ausgeübt. Es ist doch keine Unehre, Gewerbesteuer zu bezahlen. Die Doppelbesteuerung bei einer nebenhergehenden staatlichen Einkommensteuer betrifft auch viele gewerbesteuerpflichtige Gewerbetreibende, welche ebenfalls ohne wesentliches Materialkapital arbeiten, ebenso wie manche liberale „Berufsunternehmer“, bei denen übrigens ein solches Kapital für die Ausübung des Berufes keineswegs fehlt.“ Deshalb will er die Gewerbesteuerpflicht für die freien Berufe nicht ohne weiteres abgelehnt wissen[34]). Eine entgegengesetzte Ansicht vertritt die moderne Finanzwissenschaft. So weist Bräuer darauf hin, daß eine Heranziehung des reinen oder vielleicht nur durch geringfügige Kapitalerträge vermischten Arbeiteinkommens in unlösbarem Widerspruch mit den anerkannten Regeln der modernen Steuerlehre stehe. Eine solche Maßnahme bedeute ja gerade das Gegenteil von dem, was die Höherbelastung fundierter Bezüge im Steuersystem erstrebt. Hier wird das Arbeitseinkommen nicht verschont; sondern im Gegenteil geradezu höher belastet[35]). Völlig unerfreulich sei die Gewerbesteuer der Ärzte, da sie sich zu einer Krankensteuer entwickeln müsse, weil eine hohe Gewerbesteuer auf die Dauer nicht von den Ärzten gtragen würde[36]). Jastrow führt den Nachweis, daß die aus den artes liberales hervorgegangenen freien Berufe immer von dem Gewerbe begrifflich geschieden worden seien. Ebenso wie auch in der Judikatur der Gewerbegerichte die Bedeutung von Gewerbe insoweit feststand, daß freie Berufe als nicht dazugehörig galten[37]). Auch Aust wendet sich gegen die Gewerbesteuern der freien Berufe[38]). Man kann deshalb wohl erwarten, daß in Zukunft bei einer geordneten Finanzlage des Staates und der Gemeinden die Gewerbesteuerpflicht der freien Berufe im allgemeinen wieder aufgehoben werden wird.

---

34) Wagner, Die Reform der direkten Staatsbesteuerung in Preußen, Finanz Arch. Bd. 11, S. 42.
35) Bräuer, Die Frage der Heranziehung der Aerzte zur Gewerbesteuer. S. 33.
36) Bräuer, wie oben S. 75.
37) Jastrow, Freie Berufe und Gewerbesteuer, S. 37 ff.
38) Aust, Gewerbesteuer und freie Berufe, Finanzarch. Bd. 46.

e) Die Genossenschaften.

Hier ist darauf zu achten, ob die Genossenschaften ihren Geschäftsbetrieb auf den Kreis ihrer Mitglieder beschränken oder ob sie darüber hinausgehen. Diejenigen Genossenschaften, die den Geschäftsbetrieb auf die Mitglieder beschränken, werden oft von der Gewerbesteuer freigelassen, da hier eine allgemeine Beteiligung am wirtschaftlichen Verkehr fehlt. Eine Anzahl Länder besteuert jedoch die Genossenschaften durchweg. In Preußen sind seit der Verordnung vom 11. Februar 1924 sämtliche Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften steuerpflichtig, die eine dem Gewerbe entsprechende Tätigkeit ausüben, auch wenn sie nicht am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr teilnehmen oder ohne die Absicht der Gewinnerzielung arbeiten. Hiernach sind z. B. die in der Form von Vereinen, eingetragenen Genossenschaften bestehenden Konsum-, Vorschuß- und Kreditvereine, Darlehnskassen, landwirtschaftliche Kreditanstalten, Versicherungen auf Gegenseitigkeit, die öffentlichen Versicherungsanstalten und Absatz- und Produktivgenossenschaften steuerpflichtig[39]). Nach der Verordnung vom 23. November 1923 sollten die Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften steuerfrei bleiben, wenn sich der Verkehr auf die Mitglieder beschränkte, wodurch in erster Linie die Konsumvereine mit offenem Laden befreit wurden, die bis dahin ausdrücklich für steuerpflichtig erklärt worden waren. Auch in Hessen und Oldenburg wie in Lübeck sind alle Genossenschaften einschließlich der Konsumvereine gewerbesteuerpflichtig. In Bayern bleiben die Genossenschaften dann steuerfrei, wenn sie sich ausschließlich und unmittelbar mit der land- und forstwirtschaftlichen oder der gewerblichen Produktion oder der besseren Verwertung der eigenen Erzeugnisse ihrer Mitglieder beschäftigen. Ferner sind befreit die Vorschuß- und Kreditvereine und die gemeinnützigen Baugenossenschaften überall ist Voraussetzung, daß sich der Geschäftsbetrieb nur auf die Mitglieder erstreckt. Alle Genossenschaften, die nicht der gewerblichen oder land- und forstwirtschaftlichen Produktion dienen, sondern deren Aufgabe es ist, der besseren und billigeren Befriedigung der Bedürfnisse der Hauswirtschaft der Mitglieder zu dienen, wie z. B. die Konsumvereine, sind steuerpflichtig, auch wenn sie sich auf den Kreis ihrer Mitglieder beschränken. Aus diesem Grunde sind Produktivgenossenschaften, die ihre Tätigkeit zur besseren und billigeren Befriedigung der hauswirtschaftlichen Bedürfnisse der Genossen entfalten, steuerpflichtig, da diese Produktion nicht dem land- und forstwirtschaftlichen oder gewerblichen Betriebe zugute kommt, sondern der Hauswirtschaft[40]).

---

39) Vorl. Richtlinien v. 31. 3. 1924 Art. 1, angef. bei Frickinghaus-Sogemeier, Die neue Gewerbesteuer in Preußen, S. 218.
40) Ringelmann, 2. Aufl. a. a. O. S. 68.

In Württemberg besteht im Prinzip für Genossenschaften die Gewerbesteuerpflicht, von der es jedoch zahlreiche Ausnahmen gibt. Vollständig gewerbesteuerfrei sind hier die landwirtschaftlichen Genossenschaften und Vereine, soweit ihre Tätigkeit sich nur auf solche Beschäftigungen erstreckt, die auch bei dem einzelnen Betriebe von der Gewerbesteuer befreit sind. Eine begrenzte Steuerfreiheit besteht in Württemberg für die landwirtschaftlichen und gewerblichen Einkaufs- und Gebrauchsgenossenschaften und für die landwirtschaftlichen und gewerblichen Kredit- und Vorschußvereine. Die Bedingungen für die Befreiung sind, daß das gewerbliche Betriebskapital dieser Unternehmungen 10 000,— *RM* nicht übersteigt und daß der Geschäftsbetrieb sich nur auf die Mitglieder erstreckt; übersteigt das Betriebskapital 10 000,— *RM*, so bleibt ihnen die Vergünstigung, daß der steuerbare Gewerbeertrag nur mit der Hälfte für die Steuer in Rechnung genommen wird. Die Konsumvereine unterliegen grundsätzlich der Gewerbesteuer.

In Baden ist die bisherige Steuerfreiheit der gemeinnützigen Baugenossenschaften beseitigt. Steuerfrei bleiben nur gewisse landwirtschaftliche Genossenschaften, sofern ihre Tätigkeit in dem Bereich der Land- und Forstwirtschaft liegt. Bei den Konsumvereinen bleibt der Teil des Kundengewinns, der fünf vom Hundert nicht übersteigt, steuerfrei.

In Sachsen, Thüringen, Mecklenburg-Schwerin und Braunschweig sind die Genossenschaften grundsätzlich steuerpflichtig. In Sachsen tritt jedoch Steuerfreiheit ein, wenn sich ihr Geschäftsbetrieb auf die Mitglieder beschränkt. In Thüringen sind nur kleinere, landwirtschaftliche Genossenschaften und die Versicherungsvereine a. G. freigestellt, in Braunschweig nur die Versicherungsvereine a. G.

In Anhalt sind nur Molkereigenossenschaften und andere Vereinigungen zur Bearbeitung und Verwertung der selbstgewonnenen landwirtschaftlichen oder gärtnerischen Erzeugnisse der Mitglieder dann steuerpflichtig, wenn die gleiche Tätigkeit des einzelnen Mitgliedes der Gewerbesteuer zu unterwerfen ist. Mecklenburg-Strelitz läßt die Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften steuerfrei, wenn sie satzungsgemäß und tatsächlich ihren Geschäftsbetrieb auf den Kreis ihrer Mitglieder beschränken, keinen offenen Laden unterhalten und keinen Gewinn unter den Mitgliedern verteilen, sowie eine Verteilung des aus dem Gewinn angesammelten Vermögens unter die Mitglieder für den Fall der Auflösung ausschließen. Schaumburg-Lippe läßt die Genossenschaften steuerfrei, wenn sie ihre Tätigkeit auf den Kreis der Mitglieder beschränken. Hamburg befreit die Versicherungsvereine a. G., soweit sie nur Mitglieder versichern, sowie Genossenschaften, deren Geschäftsbetrieb sich auf den Kreis der Mitglieder beschränkt.

f) Gemeinnützige und Wohlfahrtsunternehmungen.

Die Grenze zwischen gemeinnützigen Unternehmungen einerseits und den öffentlichen und eines Teils der Genossenschaften andererseits, läßt sich nicht klar ziehen. Zu den öffentlichen gemeinnützigen Unternehmen kann man zählen Bäder, Nahrungsmittel-Untersuchungsämter, Desinfektionsanstalten, Kadaververnichtungsanstalten, Anstalten zur Müllbeseitigung und Kanalisationsunternehmen; diese werden überall befreit, auch dort, wo sonst der öffentliche gewerbliche Betrieb der Steuer unterliegt. Ebenso bleiben die privaten, gemeinnützigen Unternehmen befreit. Gemeinnützig sind die Unternehmen dann, wenn ihre Tätigkeit der Allgemeinheit einen Nutzen bringt und kein Gewinn einer Person oder einer begrenzten Personenzahl zufließt. Der Gewinn wird vielmehr immer zu gemeinnützigen Zwecken Verwendung finden müssen. Für Preußen ist zu beachten, daß ein Unternehmen, dessen Gewinn zu gemeinnützigen Zwecken Verwendung finden soll, nicht auf der anderen Seite steuerpflichtige Gewerbe durch starke Konkurrenz beeinträchtigt. Im einzelnen ist zu sagen, daß Thüringen, Mecklenburg und Hessen alle Unternehmungen, die ausschließlich wohltätigen Zwecken dienen, von der Gewerbesteuer befreien. Anhalt und Oldenburg überlassen den betreffenden Ministerien die Entscheidung über die Befreiung.

In Braunschweig sind alle inländischen Personenvereinigungen, Stiftungen und juristischen Personen für Unternehmungen, die ausschließlich Unterrichts-, Wohnungs-, Siedlungs-, mildtätigen und gemeinnützigen Zwecken dienen, sofern die Absicht der Gewinnerzielung lediglich darauf gerichtet ist, die Verwaltungskosten zu decken, gewerbesteuerfrei. In Baden und Württemberg liegt der öffentlich-gemeinnützige Zweck schon dann vor, wenn die Leistungen des Unternehmens nicht unterschiedslos der Allgemeinheit, wohl aber einem größeren Kreis von Standes- und Berufsgenossen dienen[41]). Voraussetzung ist dabei, daß der von einer solchen Vereinigung angestrebte Zweck als ein Teil des Staatszweckes im weitesten Sinne oder als sozialer oder sozialkaritativer Zweck angesehen werden kann. Es sind hier zu nennen die Erholungsheime größerer Verbände.

In Preußen kann Unternehmungen, deren Gewinn ausschließlich zu wohltätigen Zwecken verwendet wird, durch den Gewerbesteuerausschuß Steuerfreiheit gewährt werden[42]).

In Bayern und Sachsen finden sich keine besonderen Bestimmungen über privat-gemeinnützige Unternehmungen. Aber auch hier tritt Steuerfreiheit ein, wenn die Absicht der Gewinnerzielung als eines wesentlichen Merkmals des Gewerbes fehlt.

---

41) Zehnter-Schmitt, a. a. O. S. 92.
42) Vorl. Richtlinien v. 31. 3. 24, a. a. O. S. 285.

3. Das Steuersubjekt.

Die Gewerbesteuer ruht auf dem Gewerbe als dem Objekt der Steuer. Das Steuersubjekt, also die Person des Steuerpflichtigen, tritt dagegen in den Hintergrund und kommt nur insoweit in Betracht, als es mit dem Betrieb verknüpft ist und dem Staate gegenüber für die Steuern haftet. Steuerpflichtig ist immer derjenige, auf dessen Namen das Gewerbe betrieben wird. Es macht für die Besteuerung nichts aus, ob das Steuersubjekt eine natürliche oder eine juristische Person ist. Sie erscheinen lediglich als die steuerlichen Vertreter des Betriebs. Auch Gewerbe, welche von mehreren Personen gemeinschaftlich betrieben werden, sind ebenso zu besteuern, als wenn sie nur von einer Person betrieben werden. Dem Wesen der Gewerbesteuer als Objektsteuer widerspricht nun folgende Bestimmung, die sich in sehr vielen Gewerbesteuergesetzen, z. B. Bayern, Württemberg, Baden befindet, daß nämlich mehrere Betriebe einer Person nur als ein Betrieb zu gelten haben. Ebenso sind in Preußen alle einzelnen gewerblichen Unternehmungen derselben Personenmehrheit als ein Gewerbe zu behandeln, wenn sich diese Betriebe in einer Gemeinde befinden. Diese Bestimmung ist aus Zweckmäßigkeitsgründen eingeführt worden, um die Veranlagung zu erleichtern, die doch in einem mehr oder weniger engen Zusammenhang mit den Personalsteuern, der Einkommen- und Vermögenssteuer steht. Dadurch entstehen aber für die Betroffenen große Nachteile. Die gemeinsame Veranlagung bewirkt, daß Abzüge, die für das Arbeitseinkommen zugelassen sind, für die zusammenveranlagten Betriebe meist nur einmal erfolgen darf. Sie wirkt ferner auf die Progression der Steuersätze, da der Gewerbeertrag und das Gewerbekapital für die zusammen zu veranlagenden Betriebe zusammengezogen und danach der Steuersatz berechnet wird, wodurch der Steuerpflichtige einer höheren Steuerstufe unterliegt.

Anders ist es in Hamburg, wo bei mehreren wirtschaftlich selbständig nebeneinanderstehenden Gewerbebetrieben jeder gesondert zu behandeln ist. Daraus folgt ein geringerer Steuersatz und somit eine steuerliche Bevorzugung gegenüber Gewerbebetrieben anderer Länder[43]).

Auch in Sachsen soll der Objektsteuercharakter der Gewerbesteuer hier ausdrücklich gewahrt bleiben[44]). Deshalb sind mehrere selbständige Betriebe eines Unternehmens getrennt zu veranlagen. Besteht das Gewerbe aber nur aus verschiedenen Betriebsstätten, so wird es als Einheit genommen. In Thüringen sind nur gleichartige Gewerbebetriebe desselben Unternehmers als ein steuerpflichtiges Gewerbe anzusehen. In Braunschweig

43) Schrader-Specht, Das hamburgische Gewerbesteuergesetz S. 56.
44) Sachsen a. a. O. S. 25.

werden wie in Sachsen selbständige Gewerbe desselben Unternehmers getrennt veranlagt. Eine Anzahl Gesetze hat noch besondere Bestimmungen für die Besteuerung der Eheleute. In Bayern, Württemberg, Baden, Mecklenburg, Anhalt und Schaumburg-Lippe ist ein von der Frau getriebenes Gewerbe mit dem des Mannes zusammen zu veranlagen, wenn sie nicht dauernd getrennt leben. Denn die Ehegatten bilden grundsätzlich eine wirtschaftliche Einheit und der Ehemann ist regelmäßig Verwalter und Nutznießer des Vermögens und des Erwerbs der Ehefrau; deshalb rechtfertigt es sich, wenn ohne Rücksicht auf das bestehende eheliche Güterrecht, das sich willkürlich ändern läßt, beide als steuerliche Einheit gerechnet werden[45]), wenn auch hier wieder erhebliche Nachteile für die Betroffenen durch die Zusammenziehung entstehen, z. B. daß sie nicht mehr unter die Freigrenze fallen. In Preußen werden jedoch die gewerblichen Unternehmen von Eheleuten im Gegensatz zu dem Gewerbesteuergesetz vom 24. Juni 1891 als Betriebe verschiedener Personen getrennt behandelt[46]). Über die Haftung des Steuersubjekts dem Staate gegenüber ist zu bemerken, daß im allgemeinen der oder die Inhaber für die Entrichtung der Steuer haften. Bei juristischen Personen sind die Vorstandsmitglieder für die Erfüllung der Steuerpflicht haftbar. In Württemberg haftet außerdem die Steuer als öffentlich-rechtliche Last auf den zum Betriebsvermögen gehörigen Gegenständen, selbst wenn diese nicht im Eigentum des Steuerpflichtigen stehen. Ebenso haftet der Erwerber des Betriebs für die laufenden und rückständigen Steuern des Vorgängers mit diesem als Gesamtschuldner. Letzteres gilt gleichermaßen für Baden. In Mecklenburg muß jeder Betrieb, der von einem anderen ohne wesentliche Änderungen fortgesetzt wird, von seinem bisherigen Inhaber angezeigt werden, bei einer Unterlassung der Anzeige haftet der alte Inhaber solange für die Steuer, bis die Umschreibung erfolgt ist. Gleichzeitig haftet auch der neue Inhaber vom Beginn des auf die Übernahme folgenden Kalendervierteljahres ab. In Oldenburg haftet der Verpächter eines Gewerbes dann solidarisch mit dem Pächter, wenn der Gewerbebetrieb unverändert fortgesetzt wird.

---

45) Ringelmann a. a. O. 2. Aufl. S. 78.
46) Frielinghaus-Sogemeier a. a. O. S. 12.

4. Die Bemessungsgrundlagen.

a) Die äußeren Merkmale.

aa) Die Lohnsumme.

Da die Wahl der Steuerbemessungsgrundlagen erheblich von der steuertheoretischen Begründung der betreffenden Steuer abhängt, so sei zunächst auf die für die Gewerbesteuer maßgebenden Begründungen eingegangen. Wir können drei Steuertheorien unterscheiden. Die Interessen- oder Äquivalenztheorie geht im wesentlichen von der Vorstellung aus, daß jeder Untertan zu den Staatslasten lediglich nach Maßgabe der Vorteile herangezogen werden könne, die ihm aus staatlichen Einrichtungen erwachsen. Steuerleistung und Gegenleistung sollen sich entsprechen. Dieser Theorie verwandt ist die Assekuranz- oder Versicherungstheorie, die von der Grundvorstellung ausgeht, daß die Steuer lediglich eine Vergeltung für den staatlich gewährten Schutz sei. Im Gegensatz zu diesen beiden Theorien steht die Opfertheorie, von der die moderne Steuertheorie beherrscht wird. Sie geht aus von der Vorstellung, daß jeder einzelne nach Maßgabe seiner wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit zu den öffentlichen Lasten herangezogen werden soll[47]). Obwohl die Äquivalenztheorie offiziell als überwunden und veraltet gilt, finden wir sie heute noch im Gemeindesteuerwesen verbreitet[48]). Ihre Ursache hat diese Zwiespältigkeit in der preußischen Finanzreform vom Jahre 1891. Als der Staat damals die Gewerbesteuer fallen ließ, ersann man für ihre Beibehaltung als Kommunalsteuer die Doktrin von Leistung und Gegenleistung als kommunales Steuerprinzip[49]). Seit dieser Zeit hat dieses Prinzip immer wieder Verteidiger gefunden. So erinnert Neumann daran, daß die Unternehmer der kommunalen Fürsorge für Arbeiter und Arbeiterreserven billige Löhne zu danken haben[50]). Auch Strutz tritt für diese sogenannte Interessenbesteuerung als Besteuerungsprinzip der kommunalen Verbände und Gemeinden ein[51]). Eheberg, der diesen Grundsatz ebenfalls anerkennt, wendet sich aber gegen seine Überspannung[52]).

Zahlreicher sind jedoch, besonders auf seiten der Wissenschaft, die entgegengesetzten Meinungen. Schon Schäffle sagt, es gibt zwar Gebühren und Zuwendungen nach dem Interesse, aber keine Steuern nach dem Interesse[53]), und Docke wendet sich heftig dagegen, daß man sich bemüht, für die Gemeindesteuern eine andere Begründung zu finden als für die

---

47) Bräuer, Grundzüge der Finanzwissenschaft, in Teubners Handb. d. Staats- und Wirtschaftskunde, S. 29/30.
48) Moll a. a. O. S. 304.
49) Jastrow a. a. O. S. 110.
50) Fr. J. Neumann, Zur Gemeindesteuerreform in Deutschland, S. 51.
51) Strutz, Die Neuordnung der direkten Staatssteuern in Preußen. S. 21.
52) Eheberg, Art., Gemeindefinanzen i. Handwörterb. d. Staatswissensch. 1. Aufl. 1. Bd. S. 819
53) Schäffle, Die Steuern, Bd. 1, S. 273 f.

Staatssteuern; es sei eine Herabsetzung des Gemeindeverbandes, wenn man die Gemeinden zur Aufbringung ihres Bedarfs auf Mittel verweist, welche einer tieferen Kulturstufe angehören und ihr Grundsätze vorschreibt, welche im Staatswesen überwunden sind[54]). Birnbaum betont, daß es außerordentlich schwer sei, im Steuerwesen diesen unsicheren Gesichtspunkt der Besteuerung nach dem Interesse zum Ausdruck zu bringen[55]), und Schanz macht darüber folgende Bemerkungen: „Man bewegt sich auf einem durchaus unsicheren und in seinen Konsequenzen abträglichen Wege, wenn man in das direkte Steuerwesen den Maßstab des Vorteiles bringen will. Wenn man zugibt, daß der Kapitalist und Beamte sagen darf, er habe an den Veranstaltungen der Gemeinde weniger Interesse als andere, dann muß man schließlich auch einräumen, daß nur jene Steuerpflichtigen, welche Kinder haben, die Volksschullasten tragen und dieser Gemeindebedarf auf diese ausgeschieden werde[56]).

Es läßt sich also heute die Äquivalenztheorie auch für die Gemeindesteuern nicht mehr verteidigen, zumal bei solchen Betrieben, die wenige und gutbezahlte Arbeiter beschäftigen, und bei den vielen Betrieben des Handels und des Handwerks, die der Gemeinde kaum Lasten verursachen[57]). Hier dürfte dann überhaupt keine gemeindliche Gewerbesteuer erhoben werden.

Wichtiger aber scheint es, darauf hinzuweisen, daß wir heute zwischen Staat und Gemeinde schon deshalb keinen Unterschied machen dürfen, weil die Gemeinden ebenfalls wichtige staatspolitische und kulturelle Aufgaben zu lösen haben und ihr Wirken jedem Bürger zugute kommt, so daß jeder nach dem Maße seiner Leistungsfähigkeit zur Deckung dieser Aufgaben heranzuziehen ist. In den meisten Fällen wird sich der Vorteil, den der einzelne Gewerbebetrieb hat, nicht berechnen lassen, und dort, wo eine Gemeinde tatsächlich für einen ganz bestimmten Kreis etwas leistet, muß nach dem Prinzip der speziellen Entgeltlichkeit eine Abgeltung durch Beiträge und Gebühren erfolgen. Für die Gewerbesteuern kann als Besteuerungsprinzip nur das nach der Leistungsfähigkeit anerkannt werden, die sich im Reingewinn des Gewerbebetriebes am klarsten widerspiegelt[58]). Dieses Prinzip hat sich in der Gewerbesteuergesetzgebung bisher nicht allein durchzusetzen vermocht und wir finden die auf der Äquivalenztheorie beruhende Merkmalsbesteuerung noch in vielen Ländern.

Als äußere Merkmale kommen in der Nachkriegszeit vor allem in Betracht die Lohnsumme und die Arbeiterzahl. Von den deutschen Ländern

54) Bocke, Grundzüge der Finanzwissenschaft, S. 283.
55) Birnbaum, Die gemeindlichen Steuersysteme Deutschlands, S. 7.
56) Schanz, Zur Frage des Steuerprinzips bei den Gemeindesteuern. Finanzarch. Bd. 32, S. 75.
57) Jastrow a. a. O. S. 110.
58) Helpenstein, Stellung und Wesen der Gewerbesteuer im deutschen Steuersystem, S. 28.

kennen fünf die Lohnsumme als Maßstab; Sachsen, Preußen, Hamburg, Lübeck und Schaumburg-Lippe; Sachsen hat diesen Maßstab inzwischen wieder aufgegeben.

Die Lohnsummensteuer geht zurück auf die Steuerordnungen einiger Industriegemeinden des Saargebietes, die auf diese Weise die ihnen durch die Angehörigen großer industrieller Unternehmungen entstandenen Gemeindeausgaben am zweckmäßigsten auf die einzelnen Betriebe verteilen wollten. Die Lohnsummensteuer erwies sich dann bei wachsender Inflation als ein Mittel, schnell und der Geldentwertung angepaßt, die Steuerbeträge hereinzubekommen, da die Lohnsummensteuer am Ende jeden Monats zu zahlen war, und nicht erst nach Ablauf eines Jahres.

Lübeck unterscheidet zwischen Gehalt- und Lohnsummensteuer, und zwar unterliegen die an Angestellte gezahlten Gehälter einem erhöhten Steuersatz von eineinhalb vom Hundert, während die an die Arbeiter gezahlten Löhne einem solchen von eins vom Hundert unterliegen. Dieser Satz ermäßigt sich bei Betrieben mit über 100 Arbeitern für die über die Zahl Hundert Beschäftigten auf einhalb vom Hundert des Lohnbetrages. Eine ähnliche, die Großbetriebe bevorzugende Bestimmung hat auch in Hamburg mehrere Jahre bestanden.

Gegen die Lohnsummensteuer werden von seiten der Steuerpflichtigen folgende beachtenswerte Einwürfe gemacht[59]). Einer Lohnsummensteuer geht der Grundsatz der Gerechtigkeit ab, da die Höhe der gezahlten Gehälter und Löhne keine gerechte Besteuerungsgrundlage sei. Hochwertige Betriebe, die nur eine verhältnismäßige geringe Zahl von Arbeitern benötigen, werden durch die Lohnsummensteuer viel geringer belastet als solche, die bei ihrer Fabrikation eine große Anzahl Arbeiter beschäftigen müssen. Weiter wird gesagt, daß die Steuer unsozial wirke, indem der Unternehmer natürlich bestrebt sein wird, so wenig Arbeitnehmer wie möglich zu beschäftigen. Sie diene also indirekt zur Erhöhung der Arbeitslosenziffer. Ferner nimmt sie keine Rücksicht auf die finanzielle Leistungsfähigkeit des Unternehmers, da sie ja auch dann bezahlt werden muß, wenn kein Ertrag erzielt worden ist. Sie biete schließlich eine sehr bequeme Art und Weise, die Steuerschraube übermäßig anzuspannen.

Der preußische Gesetzentwurf[60]) verteidigt die Lohnsummensteuer u. a. damit, daß sie veranlagungstechnisch durch die Einfachheit einen großen Vorteil biete, und daß sich die Ungleichheit der Besteuerung vom Standpunkt des Ausgleichs von Leistung und Gegenleistung durchaus rechtfertigen ließe, indem die Lohnsummensteuer diejenigen Betriebe schärfer trifft, die durch ihre großen Arbeitermassen die Gemeindelasten haupt-

59) Mitteilungen der Steuerstelle des Reichsverbandes d. deutschen Industrie 1923, Heft 3, S. 84.
60) Preußen a. a. O. S. 20/21.

sächlich verursachen. Um die Lohnsummensteuer vor Überspannung zu bewahren, ist erstens ein mäßiger Steuersatz vorgesehen, und außerdem findet eine organische Verbindung mit der Besteuerung nach dem Ertrage statt, die indessen durch Gesetz vom 23. März 1926 wieder beseitigt wurde.

Als Arbeitnehmer gelten alle Personen, welche in dem Betrieb gegen Lohn, Gehalt oder sonstige geldwerte Gegenleistungen dauernd oder vorübergehend beschäftigt sind, ohne Rücksicht auf die Höhe ihres Einkommens. In Preußen zählen aber nicht zu den Arbeitnehmern Lehrlinge, sowie Kriegs- und Unfallverletzte mit mindestens 50 % Erwerbsunfähigkeit. Lehrlinge werden um deswillen nicht mitgerechnet, weil man das Handwerk schonen und die Heranbildung eines geeigneten Nachwuchses nicht unterbinden will. Die Befreiung der Kriegsverletzten ist aus sozialen Rücksichten geschehen. Es soll ihnen dadurch erleichtert werden, eine Stellung zu finden, da es an sich für sie schon recht schwierig ist, in einem Betriebe unterzukommen[61]). In Hamburg und Lübeck werden ebenfalls aus sozialen Erwägungen die über 60 Jahre alten Arbeiter bei der Berechnung der Lohnsumme nicht mitgezählt. Die Lohnsumme fand sich auch nach dem Gesetz vom 15. Februar 1923 in Braunschweig, allerdings nicht als selbständiger Besteuerungsmaßstab, sondern sie diente bei der Feststellung der Ertragsfähigkeit als Ergänzung neben Ertrag und Mietwert.

bb) Die Arbeiterzahl.

Hinter der Lohnsumme treten die übrigen äußeren Besteuerungsmerkmale zurück. Eine der Lohnsummensteuer ähnliche Steuer ist die nach der Kopfzahl der Arbeiter, die sogenannte Gewerbekopfsteuer. Sie stellt eine rohe Form der Lohnsummensteuer dar. Sie geht von einem festen, absolut bestimmten Satze aus, während die Lohnsummensteuer sich der Höhe der jeweils in einem Betriebe bezahlten Löhne anpaßt. Der preußische Gesentzentwurf nennt die Lohnsummensteuer daher eine graduelle Kopfsteuer[62]). Dieser allgemein verbreitete Ausdruck Gewerbekopfsteuer ist durchaus irreführend, denn es handelt sich hier nicht um eine Kopfsteuer, bei der die Steuerlast auf dem einzelnen Arbeiter ruht, sondern der Arbeiter bildet nur die Bemessungsgrundlage für die Feststellung des Steuerbetrages. Aus Gründen der Steuerlehre ist dieser durchaus mißverständliche Ausdruck daher zu bekämpfen[63]). Es würde deshalb richtiger heißen, Besteuerung nach der Kopfzahl der Arbeiter, oder kurz, Besteuerung nach der Arbeiterzahl.

---

61) Preußen a. a. O. S. 31.
62) Preußen a. a. O. S. 20.
63) Bräuer, Art. Ertragssteuer a. a. O. S. 42.

Wir finden diese Besteuerungsart im sächsischen Gewerbesteuergesetz vom 6. Oktober 1921; sie wurde jedoch schon 1923 durch die Lohnsummensteuer abgelöst. Zu hoher Blüte ist diese Steuerform besonders in den Gemeinden des rheinisch-westfälischen Industriebezirks gelangt, wo sie in der mannigfaltigsten Weise ausgebildet war[64]). Auch diese Steuer soll dazu dienen, die Gleichmäßigkeit des Gewerbesteuerertrages zu gewährleisten und die Betriebe nach Leistung und Gegenleistung heranzuziehen. Zu den gewerblichen Hilfspersonen, die als Grundlage für die Berechnung der Steuer dienen, zählte das sächsische Gewerbesteuergesetz alle Personen, die auf Grund eines Dienstvertrages in einem unter das Gesetz fallenden Gewerbe mit der Verrichtung gewerblicher Arbeiten in weitestem Sinne beschäftigt werden[65]).

Gegen die Steuer nach der Arbeiterzahl wird eingewandt, daß Art und Beschäftigung der Personen nicht berücksichtigt, kein Unterschied zwischen Gelernten und Ungelernten, männlichen und weiblichen Arbeitern gemacht wird und daß dieser Besteuerungsmaßstab somit den wirtschaftlichen Wert der einzelnen Personen für den Gewerbebetrieb auch nicht annähernd festzustellen versucht[66]).

cc) Der Mietwert.

Als weiteres äußeres Merkmal ist der Mietwert zu nennen. Die Besteuerung nach dem Mietwert war besonders in der französischen Patentsteuer sehr fein ausgebildet. Ferner finden wir sie vor dem Kriege in den Gewerbesteuerordnungen der preußischen Gemeinden[67]). Auch hier ist der große Vorteil für die Steuergläubiger vorhanden, daß eine gewisse Stetigkeit und Gleichmäßigkeit des Steuerertrages gewährleistet wird. Wir finden den Mietwert im sächsischen Gewerbesteuergesetz vom 6. Oktober 1921. Aber bereits 1923 wurde der Mietwert als Bemessungsgrundlage wieder beseitigt; er war hier schließlich nur von untergeordneter Bedeutung und diente mit dem Ertrage und der Zahl der Arbeiter zur Feststellung der Ertragsfähigkeit. Es wurde als Steuer vom Mietwert ein für alle gleichbleibender Steuersatz von 5 % der Miete in gewerblich benutzten Räumen erhoben. Die Feststellung des Mietswerts ist für Unternehmungen, die in gemieteten Räumen untergebracht sind, nicht schwer. Der Mietwert der im eigenen Grundstück des Unternehmers befindlichen gewerblichen Räume ist nach dem ortsüblichen Mietssatze für gleiche oder ähnliche Räume am Betriebsort zu ermitteln. Wird der Raum gleichzeitig noch zu anderen nicht gewerblichen Zwecken benutzt, so ist nur der zur

---

64) Oehler, Die besonderen Gewerbesteuern i. d. Gemeinden des rheinisch-westfälischen Industriebezirks, S. 30.
65) Sachsen a. a. O. S. 29.
66) Lohmann, Die besonderen direkten Gemeindesteuern in Preußen, S. 104.
67) Oehler a. a. O. S. 33.

Benutzung zu gewerblichen Zwecken entsprechende Teilbetrag in Ansatz zu bringen.

In Braunschweig wurde der Mietwert ebenfalls nur zur Feststellung der Ertragsfähigkeit mit herangezogen.

Eine Merkmalsbesteuerung haben wir heute noch in Bremen, wo sich die Höhe der Steuer bemißt nach dem Umfang der Geschäfte unter Berücksichtigung der Höhe des Anlage- und Betriebskapitals, der Höhe des Umsatzes und der Zahl der beschäftigten Arbeiter und Angestellten oder des durchschnittlichen Jahresertrages. Dieses System kann hier nur deshalb mit Erfolg angewendet werden, weil die Einschätzung vor allem durch Gewerbetreibende geschieht, die in dem kleinen in Frage kommenden Kreise die einzelnen Gewerbetreibenden seit Jahren und Jahrzehnten kennen[68]).

In Württemberg ist seit der Verordnung vom 28. Mai 1928 der Umsatz als Ersatzmaßstab eingeführt worden, wenn der Ertrag hinter 2 v. H. des im letzten Wirtschaftsjahre erzielten Umsatzes zurückbleibt. Um kleinere Gewerbebetriebe zu schonen, ermäßigt sich der Satz bei Unternehmungen bis 400 000,— RM Umsatz je nach der Höhe des erzielten Umsatzes auf 0,25 v. H. bis 1,75 v. H.

b) Die Besteuerung nach dem Ertrage.

Der Besteuerung nach äußeren Merkmalen steht die Besteuerung gegenüber, die den Ertrag als Grundlage hat. Sie kann geschehen nach der Ertragsfähigkeit, nach dem Ertrage und nach dem Kapital. In den Gewerbesteuergesetzen der Länder hat die weiteste Verbreitung die Besteuerung nach dem Ertrag und Kapital gefunden. Aber es findet sich auch die Besteuerung nach der Ertragsfähigkeit. Diese kann man durch Schätzung ermitteln; dabei werden sich die Schätzer in vielen Fällen auf die äußeren Merkmale als Kennzeichen für den Umfang der Unternehmung zu stützen haben.

In Mecklenburg-Schwerin wurde nach dem Gesetz vom 9. Dezember 1920 die Ertragsfähigkeit auf Grund dreijähriger Durchschnittsergebnisse des Geschäftsbetriebes festgestellt. Dies kam aber nur für die Geschäftsbücher führenden Betriebe in Betracht; da es sich hier meistens um mittlere und größere Betriebe handeln wird, so gelangte man für diese zu einem immerhin dem wirklichen Ertrage nahekommenden Ergebnis. Auf diese Weise war es möglich, diese Betriebe nach ihrer Leistungsfähigkeit zu treffen. Andererseits kann es für manchen Betrieb eine große Härte sein, wenn er in einem auf eine Anzahl günstiger Jahre

68) Gärtner-Jessen, Ein Reichsrahmengesetz für die Realsteuern, S 23.

folgenden schlechten eine hohe Steuer zahlen muß. Für den Staat besteht der große Vorteil, daß ein gleichmäßiges Fließen der Steuerquelle gewährleistet ist und Zeiten schwankender Konjunktur die Einnahmen nicht ohne weiteres beeinflussen. Bei Betrieben, die keine Geschäftsbücher führen, bemaß sich die Ertragsfähigkeit nach demjenigen Betrage, der bei der jeweiligen wirtschaftlichen Lage in Betrieben dieser Art nach Abzug der Werbungskosten erfahrungsgemäß als Jahresertrag angenommen werden konnte, ohne Rücksicht darauf, ob der Betrieb ganz oder teilweise mit fremdem Kapital geführt wurde. Hier können schon leicht größere Ungleichmäßigkeiten unterlaufen; da aber für die kleineren Betriebe, die hier meistens in Frage kommen, der Steuersatz mäßig ist, werden Ungerechtigkeiten nicht so schwer wiegen.

Ganz eng an den wirklich erzielten Ertrag schloß sich die Berechnung der Ertragsfähigkeit in Braunschweig nach dem Gesetz vom 15. Februar 1923; denn die hauptsächlichste Grundlage für die Berechnung bildete der im Gewerbe erzielte Ertrag. Als weitere Punkte sollten der Mietwert der zum Gewerbe benutzten Räume und die Lohnsumme als Ergänzung mit herangezogen werden. Trotz dieser Bestimmungen wird sich wohl in den meisten Fällen die Ertragsfähigkeit nach dem Ertrage schon so genau haben feststellen lassen, daß eine Inanspruchnahme des Mietswerts und der Lohnsumme kaum noch nötig gewesen sein wird.

Trotzdem in beiden Fällen die Besteuerung nach der Ertragsfähigkeit dem wirklichen Ertrage ziemlich nahekam, ist doch zu bedenken, daß die Ertragsfähigkeit nie die wirklich vorhandene Steuerkraft erkennen läßt. Die Leistungsfähigkeit eines Gewerbetreibenden bestimmt sich nur nach dem Gewinn, der in dem Gewerbebetriebe tatsächlich erzielt wurde, nicht nach dem, was unter anderen Voraussetzungen hätte erzielt werden können[69]). Da eine Steuer nur dann gerecht wirken kann, wenn sie den wirklichen Verhältnissen entspricht, müssen künstliche Bemessungen der Steuerkraft auf Grund durchschnittlicher Verhältnisse ausgeschlossen bleiben. Aus Tatsachen, die eine gewisse Steuerkraft als möglich erscheinen lassen, darf im Einzelfalle nicht gefolgert werden, daß die Steuerkraft wirklich vorhanden ist.

Zu erwähnen ist noch das sächsische Gewerbesteuergesetz vom Jahre 1921. Hier hieß es, die Ertragsfähigkeit bemißt sich nach dem im Gewerbebetrieb erzielten Ertrage und dem Betrag der im Gewerbebetrieb bezahlten Gehälter und Löhne. Hier wurde also die Ertragsfähigkeit künstlich konstruiert aus zwei selbständigen Merkmalen des Ertrages und dem Merkmal der Lohnsumme, die beide gleichberechtigt nebeneinander standen. Sachsen ist mit dem Gesetz vom 30. Juli 1926 ebenso wie

---

69) Fuisting, Grundzüge der Steuerlehre, S. 90.

Württemberg mit dem Gesetz vom 7. Januar 1927 zur Besteuerung nach dem dreijährigen Durchschnitt übergegangen. Es wird der Besteuerung das Ergebnis der letzten drei Betriebsjahre zugrunde gelegt. Diese Durchschnittsbesteuerung ist vor allem von seiten der Wirtschaft gefordert worden[70]).

Um die tatsächlichen Verhältnisse erfassen zu können, müßte man zur Besteuerung des wirklichen Ertrages übergehen. Der Ertrag bildet deshalb in fast allen Ländern die wichtigste Grundlage für die Gewerbebesteuerung; denn wie wir soeben gesehen haben, beruhte die Besteuerung nach der Ertragsfähigkeit in Mecklenburg-Schwerin, Braunschweig und Sachsen in erster Linie auf dem Ertrage.

Was verstehen die einzelnen Gesetze unter Ertrag? Eine ausführliche Definition finden wir in keinem Gesetze. Einige Gesetze (Hamburg, Braunschweig) versuchen eine Definition und sagen, Ertrag im Sinne des Gesetzes ist der Gewinn des Unternehmens. Diese Erklärung ist jedoch recht allgemein, und zur genaueren Bestimmung werden meist eine Anzahl Sondervorschriften nötig sein. Andere Gesetzen suchen engen Anschluß an die Bestimmungen des Reichseinkommensteuergesetzes und des Körperschaftssteuergesetzes. Dieses erscheint ihnen besonders im Interesse einer vereinfachten und genaueren Veranlagung erwünscht, so z. B. Preußen, Bayern, Sachsen, Württemberg und Hessen. Hier zeigt sich aber die Schwierigkeit, daß der Gewerbeertrag des Einkommensteuergesetzes für eine Subjektsteuer bestimmt ist und erst durch verschiedene ergänzende Bestimmungen für den objektiven Begriff des Ertrages im Sinne der Gewerbesteuergesetzgebung brauchbar zu machen ist. Denn bei der Gewerbesteuer als Objektsteuer kann unter Ertrag nur ein solcher verstanden werden, der sich ausschließlich als Produkt des objektiven Gewerbebetriebes darstellt. Es ist deshalb gleichgültig, ob das Gewerbe mit eigenem oder fremdem Kapital betrieben wird; daher dürfen Zinsen für das Anlage- und Betriebskapital und für Schulden, welche behufs Anlage oder Erweiterung des Geschäfts, zur Stärkung des Betriebskapitals oder zu sonstigen Verbesserungen aufgenommen worden sind, nicht abgezogen werden. Dagegen sind die im laufenden Geschäftsbetrieb entstandenen Schuldzinsen abzuziehen.

Obgleich der Gewerbeertrag als Produkt des objektiven Gewerbebetriebes grundsätzlich etwas anderes als das gewerbliche Einkommen im Sinne des Einkommensteuergesetzes bedeutet, wird es häufig vorkommen, daß der Ertrag eines Gewerbes sich vielfach mit den der Einkommenbesteuerung unterliegenden Reineinkünften des Unternehmers decken wird.

---

70) So z. B. Hensel, Gewerbesteuer u. Finanzausgleich S. 102 u. Hausmann, Gewerbesteuer und Finanzausgleich, Steuer und Wirtschaft, 1926 Nr. 8, S. 38.

Die grundsätzlichen Unterschiede zeigen sich besonders im Falle der Beteiligung mehrerer Personen an einem Gewerbebetrieb und im Falle der Vereinigung mehrerer Gewerbebetriebe in einer Hand. Im ersteren Falle wird jeder Teilhaber mit seinen anteiligen Einkünften aus dem Gewerbebetrieb zur Einkommensteuer herangezogen; zur Gewerbesteuer ist das Gewerbe als solches einheitlich für alle Anteile zusammen zu veranlagen. Im zweiten Falle ist der Inhaber mehrerer selbständiger Gewerbe zur Einkommensteuer mit dem Gesamtbetrage der gewerblichen Einkünfte aus allen Unternehmungen zu veranlagen, während zur Gewerbesteuer jedes der mehreren Unternehmungen selbständig mit seinem Ertrage heranzuziehen ist.

Die Besteuerung nach dem Reinertrag scheint mit der Bestimmung des § 10 des Finanzausgleichsgesetzes nicht übereinzustimmen, wonach den Gewerbesteuern Besteuerungsmerkmale, die auf die allgemeine steuerliche Leistungsfähigkeit abzielen, nicht zugrunde gelegt werden dürfen. Dies schließt jedoch nicht aus, daß die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Betriebes die Grundlage der Gewerbesteuer bilden kann, zumal die subjektiven Momente, z. B. durch das Verbot des Schuldenabzugs, teilweise ausgeschaltet werden können.

c) Die Besteuerung nach dem Kapital.

Neben dem Ertrage kommt als wichtigstes Steuerbemessungsmerkmal für die Gewerbesteuer das Anlage- und Betriebskapital in Betracht. In Baden war es bis zum Jahre 1926 und in Hessen bis zum Jahre 1925 das alleinige bzw. wichtigste Merkmal. Wir finden es weiter in Preußen, Bayern, Sachsen, Thüringen, Anhalt, Braunschweig, Schaumburg-Lippe, Mecklenburg-Strelitz und in gewissen Fällen auch in Württemberg.

Für eine Besteuerung nach dem Kapital lassen sich folgende Gründe anführen. Sie bringt den Objektsteuercharakter der Gewerbesteuer besser zum Ausdruck als die Besteuerung nach dem Ertrage und bietet trotzdem gleichzeitig eine Grundlage, um das Gewerbe nach dem ungefähren Ertrage, auf den man immer, abgesehen von Krisenzeiten, mit einiger Gewißheit aus dem vorhandenen Kapital schließen können wird, zu besteuern. Sie bietet ferner für die neben der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit immer noch vorhandene Besteuerung nach Leistung und Gegenleistung die bessere Grundlage und trägt vor allem der Forderung Rechnung, fundierte Erträge, die eine erheblich sichere Einnahmequelle darstellen als unfundierte, höher zu besteuern. Der Steuerertrag ist geringeren Schwankungen unterworfen und bietet somit dem Steuergläubiger eine größere Sicherheit und Gleichmäßigkeit der Steuereinnahmen. Schließlich ist noch zu bemerken, daß in der überwiegenden

Anzahl von Ländern die Grundsteuern mehr und mehr zu Grundwertsteuern ausgebildet worden sind[71]) und sich so bei gleicher Grundlage der Besteuerungsmaßstäbe ein guter Vergleichspunkt für die Belastung der einzelnen Steuerarten bietet.

Gegen die Besteuerung nach dem Kapital wird besonders von seiten des Handels und Gewerbes der Einwurf gemacht, daß sie den Ertragssteuercharakter nicht genügend berücksichtige, denn auch wenn ein Ertrag in einem Geschäftsjahr gar nicht erzielt worden ist, muß doch die Steuer entrichtet werden. Notgedrungen muß aber dann die Steuer aus dem vorhandenen Vermögen bezahlt weren, und es verwandelt sich in diesem Fall die Ertragssteuer in eine Vermögenssubstanzsteuer. Da dies einer Teilliquidierung des Betriebes gleichkäme, so wäre auf die Dauer eine solche Steuer wirtschaftlich gar nicht durchführbar[72]). Dies wird natürlich in Ländern, die, wie Baden und Hessen, viele Jahre nur eine Besteuerung nach dem Kapital kannten, bedeutend härter fühlbar gewesen sein als in Ländern mit verschiedenen Besteuerungsmerkmalen. Diese Kapitalbesteuerung in den genannten Ländern erklärte sich daraus, daß es in Baden vor der Neuordnung eine Vermögenssteuer, die ein gesondertes Gewerbekataster enthielt, gab, so daß sie ohne allzugroße Veränderungen als Grundlage der Gewerbesteuer dienen konnte, und in Hessen entspricht ebenfalls die neue Gewerbesteuer derjenigen, wie sie im Gemeindeumlagegesetz im Jahre 1911 festgelegt worden ist. Im Hinblick auf den allerdings sehr anfechtbaren Satz, daß jede alte Steuer gut und jede neue Steuer schlecht ist[73]), ist es leicht verständlich, daß man in den betreffenden Ländern in einer Zeit, in der alles in Fluß war, zur allgemeinen Erleichterung sowohl für die Behörden als auch für die Steuerpflichtigen die neuen Gesetze den alten weitmöglichst anzupassen versuchte.

In Württemberg findet das Kapital nur als Ersatzmaßstab Anwendung. Eine Veranlagung nach dem Betriebskapital findet dann statt, wenn der gewerbliche Reinertrag abzüglich des persönlichen Arbeitsverdienstes 5 v. H. des Betriebskapitals nicht erreicht. Dieser Ersatzmaßstab der nach dem Gesetz vom 22. 8. 1922 nur für Betriebe mit über 100 000,— RM Betriebskapital und mehr in Betracht kam, gilt jetzt für alle Gewerbebetriebe ohne Rücksicht auf die Höhe des Kapitals. Der Zweck dieser subsidiären Veranlagung ist, die Schwankungen des Steueraufkommens für Staat und Gemeinde zu vermeiden, die vor allem für die Gemeinden von großem Nachteil sein können, wenn steuerkräftige Betriebe in einzelnen Jahren mit geringfügigen Erträgen oder Verlusten abschließen[74]).

---

71) Bräuer, Art. Grundsteuer im H.St.W. 4. Aufl. S. 1251.
72) Hausmann a. a. O. S. 14.
73) Wagner, Finanzwissenschaft 2. Tl. 2. Aufl. 1890, S. 303.
74) Rösler, Kommentar zum Württembergischen Gewerbesteuergesetz, S. 190 ff.

d) Verschiedene Kombinationen der Besteuerungsmerkmale.

aa) Ertrag und Kapital.

Die Besteuerungsmerkmale Ertrag und Kapital finden wir meist nicht allein für sich, sondern in verschiedenartigen Zusammenstellungen. Es soll dadurch in Ländern mit starkem industriellem und kommerziellem Einschlag, wie z. B. Preußen, Sachsen und Thüringen, ein Ausgleich zwischen den Vor- und Nachteilen der einzelnen Besteuerungsmerkmale herbeigeführt werden. Die weiteste Verbreitung hat die Kombination von Ertrag und Kapital gefunden. Hier sind zu nennen Bayern, Sachsen, Thüringen, Anhalt, Mecklenburg-Schwerin und Strelitz. Später sind auch Hessen, Baden und Braunschweig zur Besteuerung nach diesen beiden Merkmalen übergegangen. Mit Einschränkung sind auch Preußen und Schaumburg-Lippe hier zu nennen. In Thüringen hatte im Jahre 1921 der Entwurf[75]) eine Steuer nach dem Wert vorgesehen, da auf diese Weise für Grund- und Gewerbesteuer derselbe Maßstab gegolten hätte; aber nach dem damaligen hessischen Vorbilde sollten Zuschläge unter Berücksichtigung des Ertrages erhoben werden, wenn sich das Kapital um mehr als 6 % verzinst. Im Gesetz fand jedoch eine Besteuerung nach dem Kapital und dem Ertrage Eingang. Die Vereinigung von Ertrag und Kapital ist die verbreitetste Art der Gewerbebesteuerung; denn durch die Heranziehung des Ertrages wird das finanzielle Ergebnis des Betriebes am besten berücksichtigt und so dem Grundsatz der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit Rechnung getragen, während die Besteuerung nach dem Kapital den Interessen des Staates und der Gemeinden dadurch Rechnung trägt, daß sie unabhängig vom Ertrage eine gewisse Stetigkeit der Steuererträge gewährleistet. Durch die Vereinigung dieser beiden Maßstäbe werden Gewerbe mit großem Ertrag aber kleinem Betriebskapital, ein Fall, der besonders bei Handelsunternehmungen öfter eintreten wird, steuerlich ebenso gerecht behandelt wie Gewerbe mit großem Betriebskapital und geringem Ertrag; letzteres wird hauptsächlich für industrielle Unternehmungen zutreffen. Nach dem preußischen Entwurf ist die Heranziehung des Anlage- und Betriebskapitals neben dem Ertrage geeignet, Betriebe zu intensiver Wirtschaft zu zwingen[76]). Die Gewerbesteuer ist hier also als Erziehungsmittel für schlechte Wirtschafter gedacht. Ein Gedanke, den schon Kleinwächter vertreten hat, da nach ihm die Gewerbesteuer u. a. die Tendenz hat, die Gewerbetreibenden zu einem intensiven Betriebe anzuspornen[77]).

---

75) Thüringen a. a. O. S. 342 f.
76) Preußen a. a. O. S. 18.
77) Kleinwächter, Zwei steuertheoretische Fragen. Finanzarchiv 3. Jahrg. Bd. 2, S. 84.

bb) Andere Kombinationen.

Außer der Verbindung von Ertrag und Kapital gibt es noch andere. So fand sich z. B. in Sachsen nach dem Gesetz vom 19. Juli 1923 als Besteuerungsmerkmal das Kapital, der Ertrag und die Lohnsumme, vorher standen sogar vier verschiedene Merkmale nebeneinander, nämlich Kapital, Ertrag, Arbeiterzahl und Mietwert. In Preußen und Schaumburg-Lippe kann statt der Besteuerung nach dem Ertrag und Kapital eine solche nach Ertrag und Lohnsumme eintreten. Man hat davon abgesehen, sie als drittes Merkmal einzuführen, weil sich diese Besteuerungsform für Orte mit viel Kleingewerbe nicht eignet und in Gemeinden, wo neben der Industrie der Handel stärker vertreten ist, wird ihre Anwendung nicht zu empfehlen sein, weil die Industrie mit ihrer großen Arbeiterzahl bedeutend höher getroffen würde als der Handel[78]. Es ist nämlich darauf zu achten, daß nur eine dieser beiden Besteuerungsformen gewählt werden darf, und daß nicht etwa die Lohnsummensteuer für die Industrie und die Kapitalsteuer für den Handel gewählt werden darf. Einen großen Nachteil schließt sowieso das von Jahr zu Jahr mögliche Springen der Gemeinden von einer Hilfssteuer zur anderen ein. Es wird deshalb von der Wirtschaft als ein starkes Beunruhigungsmoment betrachtet[79].

In Hamburg und Lübeck haben wir eine Kombination von Ertrag und Lohnsumme, während in Thüringen neben Ertrag und Kapital eine für alle Gewerbe gleich hohe Einheitsabgabe tritt.

5. Die Tarifbildung.

a) Proportionale Tarife.

Obwohl bei den Gewerbesteuern als Objektsteuern bei der Steuerbemessung eine Rücksichtnahme auf das Steuersubjekt nicht stattfinden sollte, und somit eine Beachtung der persönlichen Leistungsfähigkeit ausgeschlossen sein müßte, finden wir doch in fast allen Ländern keine reinen proportionalen Steuersätze, sondern in vielen sogar ausgesprochene progressive Steuertarife. Selbst wenn die persönliche Leistungsfähigkeit des einzelnen nicht berücksichtigt werden soll, so steht doch nichts im Wege, die sachliche Leistungsfähigkeit des Betriebes zu berücksichtigen und nach der Höhe des Ertrages oder Kapitals eine verschieden hohe Abstufung der Steuersätze vorzunehmen. Eine reine Proportionalsteuer haben wir in Württemberg, Hessen, Thüringen, Hamburg und Braunschweig für solche Gewerbebetriebe, deren Inhaber juristische Personen sind. Reine Proportionalsteuersätze bestanden ferner noch in Sachsen (1921) und

78) Preußen a. a. O. S. 19.
79) Hog-Arens, Die preußische Gewerbesteuer, 4. Aufl. S. 13.

Thüringen (1921) für die Besteuerung des Kapitals. Auch die in Sachsen kurze Zeit bestehende Besteuerung nach der Höhe der Miete und nach der Kopfzahl der Arbeiter wies einen Proportionalsatz auf und zwar wurden 5 % der Miete als Steuer erhoben, und für jeden Arbeiter mußte der feste Satz von 5,— RM entrichtet werden. Schließlich findet sich ein reiner Proportionalsatz für die Lohnsummensteuer in Preußen, Hamburg und Schaumburg-Lippe. In allen anderen Fällen haben wir trotz der Proportionalsteuersätze nirgends eine völlig reine Proportionalsteuer, sondern hinter dem Proportionalsatz ist in irgend einer Form eine Progression vorhanden.

In Baden wurde nach dem Gesetz vom 4. August 1921 der proportionale Steuersatz dadurch verändert, daß für einen Teil der Steuerwerte, die unter einer gewissen Grenze liegen, Abschläge vorgenommen wurden, während für einen anderen Teil der Steuerwerte, die eine gewisse Grenze überschreiten, Zuschläge vorgesehen waren. Und zwar wurde nicht der Steuersatz verändert, dieser blieb proportional, sondern die Steuerwerte[80]). Die Wirkung ist in der Praxis die gleiche, als wenn man den Steuersatz erniedrigen bzw. erhöhen würde. Nach dem Gesetz vom 13. April 1923 betrugen die Ermäßigungen des Betriebsvermögens, wenn der Steuerwert

	höchstens	500 000	ℳ	betrug . . .	50 v. H.,
wenn er	„	1 000 000	„	„ . . .	40 v. H.,
„ „	„	2 000 000	„	„ . . .	30 v. H.,
„ „	„	3 000 000	„	„ . . .	20 v. H.,
„ „	„	4 000 000	„	„ . . .	10 v. H.

Die Zuschläge waren folgendermaßen festgesetzt.

Der Steuerwert erhöhte sich von

	8 000 000	ℳ	bis ausschl.	10 000 000	ℳ	um	5 v. H.
von	10 000 000	„	„ „	20 000 000	„	„	10 v. H.
„	20 000 000	„	„ „	30 000 000	„	„	15 v. H.
„	30 000 000	„	„ „	40 000 000	„	„	20 v. H.
„	40 000 000	„	„ „	50 000 000	„	„	25 v. H.
„	50 000 000	„	„ „	65 000 000	„	„	30 v. H.
„	65 000 000	„	„ „	80 000 000	„	„	35 v. H.
„	80 000 000	„	und darüber			„	40 v. H.

Durch diese Veränderungen entstand ein Tarif, in dem sich deutlich drei Teile unterscheiden lassen. Den Hauptteil bildete die Proportionale von 4 Millionen bis 8 Millionen, daran schloß sich nach unten eine Degression und nach oben eine Progression an. Zu beachten ist, daß

80) Zehnter-Schmitt a. a. O. S. 97.

sowohl die Werte von 4 Millionen ℳ wie von 8 Millionen ℳ schon außerhalb der Proportionale lagen. Die Degression war erheblich stärker als die Progression, denn einmal waren bei ersterer im Verhältnis zu letzterer die einzelnen Stufen kürzer und außerdem die Steigerungsquoten gößer. Der Gesamtverlauf der Progression hielt sich aber in engen Grenzen; denn legte man den in der Regierungsvorlage von 1921 vorgesehenen Steuersatz von 2 v. T. zugrunde, so erhielt man zwischen dem niedrigsten Steuersatz und dem höchsten eine Differenz von 1,8 v. T.[81]).

In Thüringen erlitt der Proportionalsteuersatz der Ertragsanlage nach dem Gesetz vom 29. Juli 1921 dadurch eine Veränderung, daß bestimmt wurde, daß die Ertragsanlage, wenn der Ertrag unter 100 000 ℳ zurückbleibt, sich um ein Zwanzigstel für jede vollen 10 000 ℳ des Unterschiedsbetrages vermindert. Ist der Normalsteuersatz 1 %, so würde sich eine Degression bis auf 0,55 % bei 10 000 ℳ Ertrag, also fast um die Hälfte des Normalsatzes, ergeben. Weiter traten nach dem Gesetz vom 5. April 1923 noch Zuschläge für die Beträge über 100 000 ℳ ein, so daß der Tarif folgendes Bild ergab:

Die Steuer beträgt bei einem Ertrage von

10 000 ℳ	und weniger	$^9/_{20}$ = 0,55%	oder bei	8%	Normalsatz 4,4%
20 000 „	„ „	$^8/_{20}$ = 0,6 %	„ „	8%	„ 4,8%
30 000 „	„ „	$^7/_{20}$ = 0,65%	„ „	8%	„ 5,2%
40 000 „	„ „	$^6/_{20}$ = 0,7 %	„ „	8%	„ 5,6%
50 000 „	„ „	$^5/_{20}$ = 0,75%	„ „	8%	„ 6 %
60 000 „	„ „	$^4/_{20}$ = 0,8 %	„ „	8%	„ 6,4%
70 000 „	„ „	$^3/_{20}$ = 0,85%	„ „	8%	„ 6,8%
80 000 „	„ „	$^2/_{20}$ = 0,9 %	„ „	8%	„ 7,2%
90 000 „	„ „	$^1/_{20}$ = 0,95%	„ „	8%	„ 7,6%
von 100 000 „				8%	„ 8 %
„ 200 000 „					12 %
über 200 000 „					16 %

Aus dem Proportionalsatz ist durch diese Änderungen ein Stufentarif hervorgegangen mit einer Progression von 4,4 % bis 16 %. Dieser Tarif galt jedoch nur für die Betriebe, deren Inhaber natürliche Personen sind; bei juristischen Personen galt nur die Abstufung von 8 bis 16 %. Es ist aber zu beachten, daß die Ermäßigungen unter 100 000,— ℳ keinen Abzug des Arbeitsverdienstes des Unternehmers darstellten.

Diese interessante Regelung ist jetzt einem ganz einfachen System gewichen. Danach werden Erträge unter 8000,— RM mit 75 v. H. und Erträge unter 4000,— RM nur mit 50 v. H. der Besteuerung unterworfen.

81) Zehnter-Schmitt a. a. O. S. 120.

Für das Gewerbekapital sind die entsprechenden Zahlen 20 000,— RM und 10 000,— RM.

In Württemberg ist der jährlich durch Haushaltsgesetz festgestellte Steuersatz ebenfalls ein Proportionalsatz; er bleibt es aber nur für Unternehmen, die mit ihrem Einkommen der Körperschaftssteuer unterliegen. Bei den übrigen Gewerbetreibenden ist jedesmal nur ein bestimmter Teil des Reinertrages als steuerbarer Gewerbeertrag anzusetzen. Dadurch soll das persönliche Arbeitsverdienst des Unternehmers aus dem gewerblichen Ertrage ausgeschieden werden. Nach dem Gesetz vom 7. Januar 1927 sind von dem Gewerbeertrag folgende Beträge abzusetzen:

			steuerb.	Katast.-
V. d. erst. 1000 RM Reinertr.	90 v. H. =	100 RM	Betrag b. 1000 RM	Ertrag
„ „ folg. 1000 „ „	80 v. H. =	300 „	„ „ 2000 „	„
„ „ „ 1000 „ „	70 v. H. =	600 „	„ „ 3000 „	„
„ „ „ 1000 „ „	60 v. H. =	1000 „	„ „ 4000 „	„
„ „ „ 2000 „ „	50 v. H. =	2000 „	„ „ 6000 „	„
„ „ „ 2000 „ „	40 v. H. =	3200 „	„ „ 8000 „	„
„ „ „ 2000 „ „	30 v. H. =	4600 „	„ „ 10000 „	„
Für den Rest	20 v. H. =	6200 „	„ „ 12000 „	„

Auf die unter Berücksichtigung dieser Abzüge entstandenen steuerbaren Beträge findet dann der Proportionalsatz Anwendung, der durch Haushaltsgesetz jedes Jahr neu bestimmt wird[82]).

In Hessen entsteht ebenfalls dadurch, daß der ermittelte Ertrag für den im eigenen Betriebe tätigen Unternehmer nur teilweise in Ansatz kommt, eine Progression. Es gelangen zur Anrechnung

von den ersten vollen	1000 RM	10 v. H.
„ „ weiteren angefangenen oder vollen	1000 „	30 v. H.
„ „ „ „ „ „	1000 „	60 v. H.
„ „ „ „ „ „	2000 „	80 v. H.
und für den Rest		100 v. H.

Da die Ermäßigungen auch den höchsten Erträgen zugute kommen, kann der durch Haushaltsgesetz festgestellte Steuersatz nie voll erreicht werden.

Ebenso bleiben bei der Gewerbekapitalsteuer für kleinere Kapitalbeträge bestimmte Hundertsätze außer Ansatz, und zwar werden die ersten 2000 RM mit 50 v. H., die nächsten 2000 RM mit 80 v. H. und erst der Rest mit 100 v. H. angesetzt.

---

82) Rösler a. a. O. S. 103 u. S. 182.

b) Progressive Tarife.

Die Länder mit progressiven Tarifen können wir einteilen in solche mit Stufentarifen und solche mit Durchstaffelungstarifen. Beim Stufentarif ist wieder zu unterscheiden zwischen dem Steuerbetragstarif und dem Steuersatztarif. Beim Stufentarif findet sich immer das Durchrechnungsverfahren, d. h. für eine bestimmte Stufe gelangt immer derselbe Hundertsatz zur Anwendung. Der Steuerbetragstarif ist ein Tarif, bei dem den einzelnen Stufen bestimmte Steuerbeträge zugeordnet sind, die die ganze Stufe durchlaufen. Bei dem Steuersatztarif wird jeder Stufe ein bestimmter Steuersatz zugeordnet. Innerhalb der einzelnen Stufen des Steuerbetragstarifes findet eine Regression statt, d. h. innerhalb der Stufe sinken die Steuersätze bei wachsenden Besteuerungsmengen; dies ist beim Steuersatztarif nicht der Fall.

Einen Steuerbetragstarif hatte Schaumburg-Lippe in seinem Gewerbesteuergesetz vom 3. Januar 1923. Die Steuer betrug hier bei einem Ertrage

von mehr als	30 000— 35 000 *M*	60,— *M*
„ „ „	35 000— 40 000 „	120,— „
„ „ „	40 000— 45 000 „	180,— „
. . . . . .	. . . . . .	. . . . . .
„ „ „	95 000—100 000 „	900,— „
. . . . . .	. . . . . .	. . . . . .
„ „ „	195 000—200 000 „	2700,— „
. . . . . .	. . . . . .	. . . . . .
„ „ „	310 000—315 000 „	6000,— „
„ „ „	315 000—320 000 „	6200,— „

Bei einem Ertrage von mehr als 320 000 *M* war der Steuersatz gleich 2 % des jährlichen Ertrages. Beziehen wir diesen Steuersatz auf den Anfang der Stufe, so beträgt die prozentuale Belastung in der ersten Stufe 0,2 v. H. und steigt bis auf 2 v. H. Es findet hier also eine Verzehnfachung des Steuersatzes statt.

Auch in Oldenburg gab es in dem Gesetz vom 27. August 1920 einen Steuerbetragstarif. Der Tarif begann bei 1500,— bis 1800,— *M* Ertrag mit 4,— *M* Steuer, stieg dann allmählich bei 6000 *M* Ertrag auf 40,— *M* Steuer, bei 13 000,— *M* auf 108,— *M* und erreichte bei 102 000,— *M* die höchste prozentuale Belastung mit 1536,— *M*. Von hier ab fanden sich gleichmäßige Stufen mit je 48,— *M* Steuer. Im Jahre 1923 wurde ein Steuersatztarif eingeführt. Die Steuer beträgt jetzt bei 2400,— *RM* bis ausschließlich 2800,— *RM* Ertrag 0,2 v. H. und steigt für Beträge von 30 000,— *RM* und darüber auf einen Steuersatz von 1,3 v. H.

Als erstes deutsches Land führte Bayern einen Durchstaffelungstarif für die Gewerbesteuer ein, und zwar sowohl für die Betriebsanlage wie für die Ertragsanlage. Unter Durchstaffelung versteht man ein Verfahren,

bei dem die steuerpflichtige Summe oder Menge in einzelne Teile zerlegt, und jedem einzelnen Teil ein besonderer Steuersatz zugerechnet wird. Der insgesamt zu entrichtende Steuerbetrag kann erst durch Addition der verschiedenen Einzelsteuerbeträge ermittelt werden. In Bayern steigt nach dem Gesetz vom 9. Juli 1926 der Steuersatz der Ertragsanlage von 0,25 v. H. bis auf 1,9 v. H. des Ertrages und der Steuersatz der Betriebsanlage von 0,75 v. T. auf 2 v. T.

Die Betriebskapitalsanlage beträgt danach

für	die	ersten	6 000	RM	0,75 v. T.
„	„	folgenden	4 000	„	0,8 v. T.
„	„	weiteren	10 000	„	0,85 v. T.
„	„	„	10 000	„	0,9 v. T.
„	„	„	10 000	„	0,95 v. T.
„	„	„	10 000	„	1 v. T.
„	„	„	50 000	„	1,5 v. T.
„	„	„	Beträge		2 v. T.

Die Ertragsanlage beträgt

für	die	ersten	3 000	RM	0,25 v. H.
„	„	folgenden	2 000	„	0,5 v. H.
„	„	weiteren	2 000	„	0,75 v. H.
„	„	„	1 000	„	1 v. H.
„	„	„	1 000	„	1,1 v. H.
„	„	„	1 000	„	1,2 v. H.
„	„	„	1 000	„	1,3 v. H.
„	„	„	1 000	„	1,4 v. H.
„	„	„	18 000	„	1,5 v. H.
„	„	„	20 000	„	1,6 v. H.
„	„	„	70 000	„	1,7 v. H.
„	„	„	Beträge		1,9 v. H.

Auch hier kann infolge des Durchstaffelungsverfahrens der angegebene Höchstsatz niemals erreicht werden. Ferner ist noch zu beachten, daß durch die Unregelmäßigkeit der einzelnen Abschnitte der gleichmäßige Verlauf der Progression gestört ist. Das Durchstaffelungsverfahren kommt ferner in Mecklenburg-Schwerin zur Anwendung. Die Sätze steigen von 2 v. T. bis auf 9 v. T. Es sind dies nicht die endgültigen Steuersätze, sondern sie dienen nur als Grundlage für die Bildung derselben.

Weiter haben wir in Preußen das Durchstaffelungsverfahren. Der Steuersatz für die Ertragsanlage beträgt für den Teil des steuerpflichtigen Betrages, der 1500,— RM nicht übersteigt, ½ v. H., für die weiteren 1200,— RM 1 v. H., für die nächsten 1200,— RM 1½ v. H. und die darüber hinausgehenden Teile 2 v. H. Da die Steuer bereits bei 3900,— RM den

Höchstsatz erreicht, so kommt der Progression nur für die kleinen und mittleren Betriebe Bedeutung zu. Für große Betriebe nähert sich die Steuer mehr einer proportionalen Belastung mit einem Steuersatz von annähernd 2 v. H. Noch geringer ist die Staffelung bei der Kapitalsanlage. Hier gibt es nur zwei Abschnitte; bis 12 000,— RM beträgt der Steuersatz ½ v. T. und für die darüber hinausgehenden Teile ⅔ v. T. Der Steuersatz ist ein Grundbetrag; die Steuer wird dann nach Prozentsätzen dieses Grundbetrages berechnet. Um Betrieben, die mit geringem Kapital arbeiten, aber trotzdem große Gewinne erzielen, stärker heranziehen zu können, wurde nach der Verordnung vom 23. November 1923 bestimmt, daß sich bei Betrieben mit mehr als 4800 RM Ertrag die Steuer erhöht, falls der Ertrag 50 v. H. des Gewerbekapitals überschreitet. Die Erhöhung des Steuersatzes nach dem Ertrage beträgt für je angefangene 25 v. H. des Mehrgewinnes ¼, höchstens jedoch 4/4. Dieselbe Bestimmung griff Platz, wenn bei der Erhebung der Lohnsummensteuer der Ertrag 100 v. H. der im letzten Kalenderjahr gezahlten Lohnsumme überstieg. Die Erhöhung betrug hier für je angefangene 50 v. H. des Ertrages ¼, aber nicht mehr als 4/4. Diese Sonderbelastungen wurden bald wieder beseitigt.

Nicht so einfach ist die Tarifbildung der Ertragsanlage im sächsischen Gewerbesteuergesetz vom 30. Juli 1926. Der Steuersatz der Ertragsanlage beträgt

	für die ersten	10 000 RM	¾	v. H.
	„ „ weiteren	15 000 RM	1	v. H.
	„ „ „	25 000 RM	1½	v. H.
	„ „ „	50 000 RM	2	v. H.
	„ „ „	400 000 RM	2½	v. H.
und	„ „ „	Beträge	3	v. H.

Die Ertragsanlage erhöht sich jedoch bei Beträgen von mehr als 50 000 RM, wenn der abgabepflichtige Ertrag 20, aber nicht 50 v. H. durch Anlage- und Betriebskapital übersteigt um 10 v. H., wenn der Ertrag 50, aber nicht 100 v. H. des Betriebskapitals übersteigt um 25 v. H., und wenn der Ertrag 100 v. H. des gewerblichen Anlage- und Betriebskapitals übersteigt um 50 v. H. Die Kapitalabgabe ist ebenfalls durchgestaffelt; sie beträgt

	für die ersten	10 000 RM	d. Anl.- u. Betr.-Kpt.	½	v. T.
	„ „ weiteren	15 000 RM	„ „ „ „ „	¾	v. T.
	„ „ „	25 000 RM	„ „ „ „ „	1	v. T.
	„ „ „	50 000 RM	„ „ „ „ „	1¼	v. T.
	„ „ „	400 000 RM	„ „ „ „ „	1½	v. T.
	„ „ „	500 000 RM	„ „ „ „ „	1¾	v. T.
u.	„ „ „	Beträge		2	v. T.

Als Länder mit Staffeltarifen sind ferner noch zu nennen Hamburg und Lübeck, sowie Anhalt und Schaumburg-Lippe; die beiden letzten schließen sich in der Gestaltung ihrer Tarife sehr eng an das preußische Vorbild an.

Auch Baden ist jetzt zum Durchstaffelungsverfahren übergegangen. Es beträgt der Steuergrundbetrag für den Gewerbeertrag

von je 100 *RM* Ertrag von den ersten	4 000 *RM*	1,— *RM*
„ „ nächsten	7 000 „	2,— „
„ „ „	10 000 „	2,75 „
„ dem Mehrbetrag		3,80 „

Die Steuergrundbeträge sind nur Verhältniszahlen für die Festsetzung der Steuersätze, die jeweils durch Gesetz bestimmt werden[83]).

6. Die Verwaltung und Veranlagung der Gewerbesteuer.

a) Allgemeines.

Die Verwaltung und Veranlagung der Gewerbesteuern liegt in den meisten deutschen Ländern in der Hand der Finanzämter. Die Länder sind nämlich durch die Reichsfinanzreform der Jahre 1919/20 ihrer eigenen Steuerbehörden zugunsten des Reiches beraubt worden, jedoch sichert ihnen das Weimarer Übereinkommen die Verwaltung ihrer direkten und indirekten Abgaben grundsätzlich kostenlos zu. Nach § 19 der Reichsabgabenordnung ist nach Antrag einer Landesregierung die Verwaltung von Landesabgaben auf die Landesfinanzämter und die ihnen unterstellten Behörden zu übertragen. Diese sind für diese Abgaben verpflichtet, den Weisungen der obersten Landesbehörden zu folgen. Neben den Ländern sind jedoch die Gemeinden ganz besonders am Ertrage der Gewerbesteuer interessiert. Aus diesem Grunde würde sich vielleicht auch dort, wo es bisher nicht der Fall war, eine Übertragung an die Gemeinden rechtfertigen lassen. Dabei ist jedoch zu beachten, daß nur eine kleine Anzahl Gemeinden einen ausreichenden und genügend geschulten Beamtenapparat für diese Zwecke besitzen würde, daß dagegen die Mehrzahl der Gemeinden daran Mangel leidet und die Neueinrichtung solcher Behörden schwierig und kostspielig ist. Ferner dürfte diese Übertragung kaum zu einer Beschleunigung der Veranlagung beitragen. Die zu den Einkommen- und Körperschaftssteuern vorgenommenen Einschätzungen bilden auch die Grundlage für die Gewerbesteuerveranlagung. Diese könnte also immer erst nach der Veranlagung zu diesen Steuern vorgenommen werden, was eine große Verzögerung bedeuten würde. Deshalb ist es

83) Nikolaus, Badisches Grund- und Gewerbesteuergesetz, S. 19.

zweckmäßig, die sachlich zusammengehörenden Reichs- und Landessteuern einheitlich zu verwalten.

Preußen sah in seinem Entwurf eine Übertragung der Verwaltung an die Finanzämter vor, nur wo im Jahre 1922 eine besondere Gewerbesteuer erhoben wurde, sollte auch eine Übertragung auf die Gemeinden stattfinden können[84]). Im Gesetz wurde dies dahin geändert, daß die Verwaltung den Stadt- und Landkreisen obliegt, und außerdem denjenigen kreisangehörenden Gemeinden, die bereits im Rechnungsjahr 1922 eine besondere Gewerbesteuer erhoben hatten, da man bei diesen das erforderliche Beamtenpersonal voraussetzen konnte und somit eine Gewähr für ausreichende Veranlagung hatte. Wird die Verwaltung von den Kreisen und Gemeinden abgelehnt, so ist sie der Reichsfinanzverwaltung zu übertragen.

In Sachsen liegt die Verwaltung der Gewerbesteuer zum Teil in den Händen der Gemeinden, während sie zum anderen Teil von den Finanzämtern vorgenommen wird.

Zu den Ländern, die die Verwaltung und Veranlagung den Reichsbehörden übertragen haben, gehören noch Bayern, Württemberg, Baden, Hessen, Mecklenburg-Schwerin, Braunschweig, Hamburg, Bremen, Lübeck, Oldenburg und Schaumburg-Lippe. Anhalt hat eigene Steuerveranlagungsbehörden; Thüringen besaß für die Verwaltung bis zum 1. April 1928 eigene Rentämter, seitdem sind ebenfalls die Finanzämter zuständig. In Mecklenburg-Strelitz liegt die Verwaltung bei den Städten oder Ämtern. Für die Veranlagung werden Steuerausschüsse herangezogen. Als solche kommen in den Ländern, die die Verwaltung den Reichsbehörden übertragen haben, meist die nach § 25 ff. der Reichsabgabenordnung und nach der Verordnung vom 25. Mai 1920 / 10. März 1923 maßgebenden in Betracht[85]). Sie setzen sich zusammen aus einem Vorsitzenden und mindestens vier, höchstens acht gewählten Mitgliedern. Vorsitzender ist der Vorsteher des Finanzamtes oder sein Vertreter.

Eigene Gewerbesteuerausschüsse bilden Preußen, Thüringen, Anhalt, Braunschweig, Schaumburg-Lippe und Mecklenburg-Strelitz. Der Steuerausschuß in Preußen besteht aus einem Vorsitzenden oder seinem Vertreter und aus Mitgliedern, deren Zahl durch drei teilbar sein muß, und die im allgemeinen nicht weniger als sechs und nicht mehr als neun betragen soll. Zwei Drittel werden von den Kreis- bzw. Stadtvertretungen gewählt. Die Hälfte davon müssen Gewerbesteuerpflichtige sein, die anderen müssen direkte Steuern zahlen. Ein Drittel wird nach Anhörung der zuständigen amtlichen Berufsvertretung ernannt. Außerdem ist ein

84) Preußen a. a. O. S. 24.
85) RGBl. 1920, S. 1118 u. RGBl. 1923 I, S. 191.

Vertreter der zuständigen amtlichen Berufsvertretung mit beratender Stimme zuzulassen. Wird der Steuerausschuß bei einer Reichsfinanzbehörde gebildet, so ist für Kreise und Städte über 10 000 Einwohner ein Mitglied des Vorstandes der beteiligten Städte, für Landkreise der Vorstand oder ein Mitglied des Kreisausschusses mit vollem Stimmrecht hinzuzuziehen. In Hamburg verwalten die Finanzämter die Gewerbesteuer ohne Beteiligung irgend eines Ausschusses[86]).

b) Ort und Zeit der Veranlagung.

Dem Wesen der Gewerbesteuer als Objektsteuer würde es am besten entsprechen, wenn die Veranlagung dort stattfände, wo das Gewerbe betrieben wird. Bei der engen Anlehnung an die Reichssteuer läßt sich dies aber nicht überall zweckmäßig durchführen. In Preußen erfolgt die Veranlagung innerhalb des Bezirks des zuständigen Gewerbesteuerausschusses, in dem das Gewerbe ausgeübt wird. Bei Vorhandensein mehrerer Betriebsstätten ist der Ort der Leitung maßgebend. In Bayern und Sachsen ist der Ort maßgebend, an dem der Unternehmer zur Einkommen- oder die Erwerbsgesellschaft zur Körperschaftssteuer veranlagt ist.

In Württemberg ist der Ort, an dem sich die Betriebsstätte befindet, Veranlagungsort in enger Anlehnung an die in jedem Orte aufgestellten Gewerbesteuerkataster. In Baden ist für die Besteuerung der natürlichen Personen das Finanzamt zuständig, in dessen Bezirk der Steuerpflichtige seinen Wohnsitz oder seinen gewöhnlichen Aufenthalt hat. Für die anderen Steuerpflichtigen ist der Finanzamtsbezirk maßgebend, in dem der Ort der Leitung liegt. In Hessen erfolgt die Veranlagung dort, wo sich eine Betriebsstätte nach § 10 des Landessteuergesetzes befindet. In Hamburg und Oldenburg erfolgt die Veranlagung bei dem Finanzamt, bei dem der Unternehmer zur Einkommensteuer veranlagt ist. In Anhalt und Schaumburg-Lippe in dem Bezirk der zuständigen Veranlagungskommission. In Mecklenburg erfolgt die Veranlagung durch das für den Sitz des Betriebes zuständige Finanzamt.

Erhoben wird die Gewerbesteuer in allen Ländern für ein Rechnungsjahr. Maßgebend für die Veranlagung ist der Ertrag, der in dem vorhergegangenen Kalenderjahr oder bei abweichendem Geschäftsjahr in dem im letzten Kalenderjahr endenden Geschäftsjahr erzielt wurde. In Baden und Anhalt ist nur bei solchen Betrieben eine vom Kalenderjahr abweichende Veranlagung vorzunehmen, welche Geschäftsbücher nach den Vorschriften des Handelsgesetzbuches führen. In Preußen erfolgt die Veranlagung für ein Rechnungsjahr unter Zugrundelegung der in dem

---

86) Schrader-Specht, a. a. O. S. 173.

vorangegangenen Kalenderjahr oder der des in diesem Kalenderjahr endenden Wirtschaftsjahres erzielten Ergebnisse. Für die Besteuerung nach der Lohnsumme sind in Preußen die in einem Rechnungsjahr, in Hamburg und Lübeck die innerhalb eines Kalendervierteljahres gezahlten Beträge maßgebend.

c) Das Existenzminimum (Freigrenze).

Die Frage des Existenzminimums muß im engen Zusammenhang mit jener der Freistellung des Arbeitseinkommens des Unternehmers von der Gewerbesteuer betrachtet werden; denn in allen Ländern, in denen letztere vorliegt, fehlt ein Existenzminimum. Wir finden es in Bayern, Sachsen, Hessen, Oldenburg, Braunschweig, Mecklenburg-Strelitz und Hamburg, sowie in Bremen und Lübeck. In Sachsen, Braunschweig und Hamburg kommt es nur für natürliche Personen, und in Bremen nur für bestimmte Kategorien Gewerbetreibender zur Anwendung. Preußen, Baden, Thüringen, Anhalt und Schaumburg-Lippe kennen es nur für die Kapitalsanlage. Die Höhe der Freigrenze schwankt bei der Ertragsanlage zwischen 1000 *RM* (Bayern) und 3000 *RM* (Hamburg und Lübeck), bei der Kapitalsanlage zwischen 500 *RM* (Hessen) und 5000 *RM* (Bayern und Sachsen).

Die anderen Länder kennen keine allgemeine Freigrenze; sie lassen nur für das Arbeitseinkommen des Unternehmers, wenn er eine natürliche Person ist, einen Betrag als abzugsfähig zu. Dieser freizulassende Betrag kann entweder eine bestimmte Summe oder auch nach der Höhe des Reinertrages abgestuft sein in der Art, daß für die niedrigeren Erträge ein prozentual höherer Abzug für das Arbeitseinkommen zugelassen ist als für die höheren, weil bei den ersteren das Arbeitseinkommen einen größeren Teil des Ertrages ausmacht. So z. B. in Württemberg. Einen festen Satz haben Preußen, Anhalt, Schaumburg-Lippe, Mecklenburg-Schwerin und Thüringen; letzteres Verfahren hat den Vorzug der Einfachheit, während das Württembergische wohl als das gerechtere anzusprechen sein wird.

Der als Arbeitsentgelt zugelassene Abzug kommt auch bei den höchsten Erträgen zur Anrechnung. Nur in Baden ist er begrenzt auf Erträge bis zu 10 000,— *RM*. Mecklenburg-Schwerin billigt nur solchen Gewerbetreibenden den Nachlaß zu, die ihren Unterhalt vorwiegend aus dem Gewerbebetrieb bestreiten müssen. In diesem Fall darf der Abzug für jeden Teilhaber eines Gewerbebetriebes einmal vorgenommen werden. Dies gilt auch für Baden, während in den anderen Ländern bei mehreren Teilhabern der Betrag nur einmal in Anrechnung gebracht werden darf. Die freizulassende Summe beträgt in Preußen, Thüringen,

Mecklenburg-Schwerin und Schaumburg-Lippe 1500,— *RM*, in Baden 2500,— *RM* und in Anhalt 3000,— *RM*. Bei den freien Berufen erhöht sie sich in Preußen und Anhalt auf 6000,— *RM*.

Die Einführung eines Existenzminimums, bzw. die Freistellung eines Mindestarbeitseinkommens für natürliche Personen, widerspricht dem Objektsteuercharakter der Gewerbesteuer. Aber bei der engen Verbindung zwischen dem Objekt (Gewerbebetrieb) und dem Steuersubjekt läßt sich in der Praxis eine Freigrenze für die niedrigsten Erträge eines Gewerbebetriebes nicht umgehen.

d) Härtevorschriften.

Neben der Befreiung des Existenzminimums und des Arbeitseinkommens gibt es noch besondere Fälle, in denen die Steuer entweder niedergeschlagen oder nachgelassen wird. Diese Bestimmungen schließen sich eng an die §§ 107 ff. der Reichsabgabenordnung an, wenn nicht sogar auf diese Paragraphen in den Gesetzen selbst hingewiesen wird. Einmal kann die Steuer, wenn ihre Beitreibung keinen Erfolg erwarten läßt, oder die Kosten derselben im Verhältnis zum Steuerbetrag zu hoch sind, niedergeschlagen werden. Die Gründe für diese Befreiung sind also rein fiskalisch. Dann aber kann in einzelnen Fällen, und hier handelt es sich um Berücksichtigung persönlicher Gründe der Steuerpflichtigen, die Steuer, deren Einziehung nach Lage der Sache unbillig wäre oder die wirtschaftliche Existenz der Steuerpflichtigen gefährden würde, ermäßigt oder erlassen werden. Es kann auch eine Anrechnung oder Erstattung der Steuer stattfinden, wenn sie bereits entrichtet sein sollte. Außerdem kann in bestimmten Fällen für Gruppen von Gewerbetreibenden eine Ermäßigung oder Befreiung angeordnet werden. Bayern hatte vorübergehend für Kleingewerbetreibende, die neben dem Ertrag aus dem Gewerbe wesentliche Einkünfte aus anderen Quellen nicht beziehen, einen Steuernachlaß eingeführt. Der Nachlaß betrug bei einem Betrage von nicht mehr als 150 000,— *M* 100 %, 200 000,— *M* 75 %, 250 000,— *M* 50 % und 300 000,— *M* 25 %[87].

e) Steuerhöchstgrenze.

Die Einführung von Besteuerungshöchstgrenzen soll dazu dienen, den Steuerpflichtigen einen Schutz vor allzustarker steuerlicher Belastung zu geben. Von seiten des Reichs sind derartige Höchstgrenzen nur für Gemeinden vorgeschrieben, welche die Gewerbesteuern nach einer besonderen Gewerbesteuerordnung zu regeln berechtigt sind[88]. Für die Landes-

---

87) Bayr. Ges.- u. Verordngs.Bl. 1923, S. 301.
88) Finanzausgleichsgesetz § 8, RGBl. 1926, S. 204.

gewerbesteuern besteht eine reichsgesetzliche Einschränkung nicht; sie findet sich aber in einigen Ländern trotzdem. So war bis zum Gesetz vom 9. Juli 1926 in Bayern vorgeschrieben, daß Betriebsanlage und Ertragsanlage zusammen 3 % des gewerblichen Ertrages nicht übersteigen dürfen. Auch in Baden fand sich im Gewerbesteuergesetz von 1921 eine Höchstgrenze und zwar wurde auf Antrag die Steuersumme, die 20 % des Ertrages überstieg, nachgelassen. Als Gründe wurden angeführt, daß Ertragssteuern eine Vorbelastung des fundierten Vermögens seien, und schon deshalb mäßig sein müssen. Daß ferner eine Überspannung derselben die Produktion zu schädigen geeignet sei, und daß die Erhaltung der Wettbewerbsfähigkeit der badischen Industrie gegenüber derjenigen anderer deutscher Länder eine Beschränkung der Besteuerung fordere[89]); 1923 wurde diese Höchstgrenze jedoch beseitigt, da man jetzt die allgemeinen Härtebestimmungen für ausreichend hielt, um die Steuer dort, wo sie drückend wirken könne, zu ermäßigen.

Für die neue preußische Gewerbesteuer hatte man von seiten der Wirtschaft die Einführung einer Höchstgrenze gefordert. Im Gesetz ist jedoch davon abgesehen worden, da durch eine starre Form der Gewerbesteuer die Interessen der einzelnen Gemeinden geschädigt werden könnten und darauf hingewiesen, daß eine gewerbliche Niederlassung, die besondere Kosten verursache, auch dafür aufzukommen habe.

Es fragt sich schließlich, ob durch die Einführung von Höchstgrenzen ein sicherer Schutz für das Gewerbe zu erreichen wäre, da sich Höchstsätze leicht zu Normalsätzen entwickeln, wodurch dann für die Gewerbetreibenden der Schaden größer sein könnte als der Nutzen.

f) Steuererklärung.

Durch die Steuererklärung hat der Steuerpflichtige den Veranlagungsbehörden die nötigen Unterlagen und Anhaltspunkte zur Feststellung seiner Steuerpflicht zu liefern. Zu ihrer Abgabe ist jeder Gewerbetreibende verpflichtet. Die Steuererklärung hat hauptsächlich Angaben über die Höhe des Ertrages des Gewerbekapitals und dort, wo eine Lohnsummensteuer besteht, über die Höhe der gezahlten Löhne und Gehälter zu enthalten. Die Steuererklärungen sind meist jedes Jahr neu abzugeben. In Preußen ist eine Gewerbesteuererklärung nur erforderlich bei Gewerbesteuerpflichtigen, deren Gewerbeertrag 6000,— RM übersteigt. Weiter ohne Rücksicht auf die Höhe des Ertrages bei solchen Unternehmen, bei denen der Gewinn auf Grundlage des Abschlusses der Bücher zu ermitteln ist, und bei allen Unternehmungen, wo sie der Vorsitzende des Gewerbesteuerausschusses besonders verlangt.

89) Badischer Landtag 1921, Vorl. Nr. 65, S. 50.

In Baden ist eine Steuererklärung dann abzugeben, wenn sie zum ersten Male abgegeben wird oder wenn die Steuerpflicht geruht hat. Außerdem ist von den Veranlagten, deren Steuerwert ihres Betriebsvermögens sich um mindestens 2000,— RM oder deren steuerpflichtiger Gewerbeertrag sich um mindestens 500,— RM erhöht hat, eine Steuererklärung abzugeben. Der Steuerpflichtige kann von sich aus eine solche abgeben, wenn er glaubt, eine Verminderung seiner Steuerschuld beanspruchen zu können. In Mecklenburg-Strelitz genügt es, eine schriftliche Erklärung darüber einzureichen, zu welcher der drei Steuerklassen der Pflichtige gehört. Eine Deklaration des Reinertrages darf nicht gefordert werden. In Oldenburg und Schaumburg-Lippe genügte in den ersten Nachkriegsjahren allgemein eine Angabe über die Art des Betriebes, die Zahl der Betriebsstätten, die Gattung und Anzahl der Hilfspersonen und die Zahl der Maschinen. Durch die Beschränkung der Steuererklärung auf äußere Merkmale muß die Genauigkeit der Einschätzungen leiden. Es ist noch zu beachten, daß die juristischen Personen und alle zur öffentlichen Rechnunglegung verpflichteten Betriebe neben der Steuererklärung meist noch die Geschäftsberichte und Jahresabschlüsse sowie die darauf bezüglichen Beschlüsse der Generalversammlung einzureichen haben.

In Thüringen soll von der Einforderung allgemeiner Steuererklärungen tunlichst abgesehen werden; soweit sich aus den Reichssteuerakten die Bemessungsgrundlagen nicht ergeben, sind dem Steuerpflichtigen bestimmte Fragen vorzulegen[90]).

g) Die Ermittlung des Ertrages und des Kapitals.

Die Ermittlung des Ertrages geschieht in engster Anlehnung an die Bestimmungen des Reichseinkommens- oder Reichskörperschaftssteuergesetzes. Nur soweit die Natur der Gewerbesteuer als einer Objektsteuer gewisse Änderungen notwendig macht, sind einzelne Abweichungen vorgenommen worden. So gehören nicht zu den abzugsfähigen Betriebsausgaben die Zinsen für das Gewerbekapital, mag es eigenes sein oder Dritten gehören, ebenso für Schulden, die zur Anlage oder zwecks Erweiterung des Geschäfts aufgenommen worden sind.

Weiter gehören in Preußen und Anhalt der Teil der Miet- und Pachtzinsen, der dem Gewerbe dienenden gemieteten und gepachteten Grundstücke, Gebäude und Räume, soweit er über die ortsübliche Höhe hinausgeht, und 25 v. H. der Miets- und Pachtzinsen zu den abzugsfähigen Betriebsausgaben. In Hamburg sind die Ausgaben für Miete und Pacht vollständig abzugsfähig, und in Sachsen gehört nur der zu entrichtende

90) Ausführungsverordng. v. 24. März 1928 in Thüringisches Steuerrecht, S. 48.

Mietszins für die gemieteten Geschäftsräume zu den Betriebskosten, nicht aber der Mietwert der im eigenen Grundstück befindlichen gewerblichen Räume. In Mecklenburg-Schwerin ist der Miet- und Pachtzins der gemieteten oder gepachteten Räume zu dem Gewerbeertrage hinzuzurechnen; in Bayern hingegen dürfen Unternehmer, welche den Geschäftsbetrieb im eigenen Hause ausführen, den mit der Haussteuer veranlagten Mietszins vom Ertrage absetzen.

Was den Abzug der Steuern anbelangt, so sind Einkommensteuern und die aus dem Vermögen zu entrichtenden Reichssteuern nicht abzugsfähig. Die Ertragssteuern sind dagegen meistens zum Abzug zugelassen; immer sind die sogenannten indirekten Steuern vom Ertrage abzuziehen.

In Preußen, Sachsen, Baden, Anhalt und Braunschweig sind die Bezüge der Gesellschafter der offenen Handelsgesellschaft, der Kommanditgesellschaft, der Gesellschaft mit beschränkter Haftung, der persönlich haftenden Gesellschafter der Kommanditgesellschaft a. A. für die ihrer Gesellschaft geleisteten Arbeit nicht abziehbar, ebenso in Preußen und Baden der Kundengewinn, soweit er 5 % übersteigt, bei Vereinigungen zu gemeinsamem Einkauf von Lebensmitteln im großen und Absatz im kleinen.

Überhaupt nicht als Gewerbeertrag gelten in Preußen die von Versicherungsunternehmen zurückgelegten Beträge, die für Leistungen und Versicherungen vorgesehen werden müssen. Sie stellen keine Vermehrung des Ertrages dar, weil sie zur Deckung von jederzeit eintretenden Verlusten dienen sollen. Weiter gilt nicht als Gewerbeertrag bei Gesellschaften, die mindestens ein Viertel der gesamten Aktien, Kuxe, Anteile und Genußscheine einer anderen Erwerbsgesellschaft besitzen, die hierauf entfallenden Gewinnanteile jeder Art; dadurch soll eine Doppelbesteuerung der sogenannten Schachtelgesellschaften vermieden werden.

In Preußen, Baden und Schaumburg-Lippe verkürzt sich der ermittelte Gewerbeertrag um den Gewerbeverlust, der sich für die beiden letzten Rechnungsjahre ergeben hat, soweit er nicht schon bei der letzten Veranlagung berücksichtigt worden ist.

Das Gewerbekapital umfaßt sämtliche, dem Gewerbebetriebe gewidmeten Gegenstände und Rechte mit Ausnahme jener, welche der Grundsteuer unterliegen.

Dazu gehören im einzelnen

1. die Wasserkräfte nebst den zugehörigen Wehr- und Wasserbauten;
2. Dampfkessel, Maschinen, Geräte, Werkzeuge, Tiere, Brennstoffe u. a. Betriebsmittel;
3. die zum Verkauf bestimmten Waren und die Roh- und Hilfsstoffe einschließlich der in Bearbeitung befindlichen Stoffe;

4. lebendes und totes Inventar;
5. bares Geld, Gold und Silber, Banknoten, Kassenscheine, Wechsel, Schuldverschreibungen und andere Wertpapiere;
6. Urheber-, Patent-, Verlagsrechte und alle entgeltlich erworbenen immateriellen Rechte.

Für die Bewertung sind die Bestimmungen des Reichsbewertungsgesetzes vom 10. August 1925 maßgebend. Es ist der auf Grund dieses Gesetzes festgestellte Einheitswert der Besteuerung zugrunde zu legen. Dabei sind die Schulden, die bei der Festsetzung des Einheitswertes in Abzug gebracht sind, soweit sie für Anlage und Erweiterung des Geschäfts, Verstärkung des Betriebskapitals oder sonstige Verbesserungen aufgenommen sind, dem Gewerbekapital wieder zuzusetzen; Thüringen und Sachsen lassen ferner den Abzug der zur Verstärkung des Betriebskapitals oder sonstigen Verbesserungen aufgenommenen Schulden zu, da sie dies im Interesse der Aufrechterhaltung und Belebung der Wirtschaft für notwendig erachten[91]. Es ist ferner hinzuzusetzen der Wert der dem Unternehmen dienenden, nicht der Grundvermögenssteuer unterliegenden Gegenstände, die im Eigentum eines anderen stehen. Die Hinzuziehung unterbleibt in Preußen jedoch, wenn die Leitung des Unternehmens des Steuerpflichtigen in derselben Gemeinde wie die Leitung des Unternehmens des Eigentümers liegt und der Wert dieser Gegenstände zum Gewerbekapital des Eigentümers gehört.

Ein Abzug von Schulden ist nur insoweit zulässig, als sie aus dem laufenden Geschäftsbetrieb herrühren. In Hessen darf ein Abzug der laufenden Geschäftsschulden nur dann vorgenommen werden, wenn ihnen Rohstoffe, Vorräte an Waren, Geld, gestempelten Barren von Gold und Silber, Papiergeld, Banknoten, Wechsel und Wertpapiere, sowie die vom Betriebe herrührenden Aktivaußenstände einschließlich der im Kontokorrent laufenden Guthaben gegenüberstehen.

91) Thüringisches Steuerrecht, S. 17.

C. Die Gewerbesteuern der einzelnen Länder.

1. Preußen.

Die preußische Gewerbesteuer beruhte vor dem Kriege auf dem Gesetze vom 14. Juni 1891. Ihre Neuordnung bildete einen Teil der Miquelschen Finanzreform, bei deren Weiterführung die Ertragssteuern und damit auch die Gewerbesteuer durch das Kommunalabgabengesetz vom 14. Juli 1893 den Gemeinden überwiesen wurde. Das Gewerbesteuergesetz von 1891 bedeutete eine wesentliche Verbesserung. Danach waren steuerpflichtig alle in Preußen betriebenen stehenden Gewerbe. Befreit waren das Reich, landwirtschaftliche Kreditverbände, sowie die öffentlichen Versicherungsanstalten und eine Anzahl von Kommunalverbänden betriebenen gewerblichen Unternehmungen; ferner die Land- und Forstwirtschaft einschließlich verwandter Gewerbe und Genossenschaften, welche ihren Geschäftsverkehr auf die Mitglieder beschränkten. Konsumvereine mit offenen Laden waren jedoch steuerpflichtig.

Die Besteuerung erfolgte nach vier Klassen, die nach dem jährlichen Ertrage oder dem Wert des Betriebskapitals gebildet wurden. Die bisherige Besteuerung nach Gewerbegattungs- und Ortsklassen wurde beseitigt.

Die Klasse I umfaßte diejenigen Betriebe, deren jährlicher Ertrag 50 000,— ℳ oder deren Anlage- und Betriebskapital eine Million Mark erreichte oder überschritt. Zur Klasse II gehörten die Betriebe mit einem Ertrage von 20 000 bis 50 000 ℳ oder einem Kapital von 150 000 bis 1 000 000 ℳ, zur Klasse III diejenigen mit einem Ertrage von 4000 bis 20 000 ℳ oder einem Kapital von 30 000 bis 150 000 ℳ, zur Klasse IV diejenigen mit einem Ertrage von 1500 bis 4000 ℳ oder einem Kapital von 3000 bis 30 000 ℳ. Wer weder 1500,— ℳ Ertrag nach 3000,— ℳ Gewerbekapital hatte, blieb steuerfrei.

Die Höhe der Steuer betrug in Klasse I 1 % des jährlichen Ertrages; die übrigen drei Klassen wurden zu je einer Steuergesellschaft vereinigt, die die Verteilung der Steuer auf die Mitglieder vorzunehmen hatte. Für jede Klasse gab es einen Mittelsatz, der in Klasse II 300,— ℳ, in Klasse III 80,— ℳ und in Klasse IV 16,— ℳ betrug. Dieser Satz war in jeder

Klasse so oft aufzubringen, als Steuerpflichtige zu ihr gehörten. Die Gesellschaft legte dann die Steuer auf die einzelnen Betriebe um, wobei folgende Niedrigst- und Höchstsätze nicht überschritten werden durften: Für Klasse II 156,— und 480,— ℳ, für Klasse III 32,— und 192,— ℳ und für Klasse IV 4,— und 36,— ℳ.

Eine Steuererklärung war nicht abzugeben, jedoch durfte der Vorsitzende des Steuerausschusses, der auch die Verteilung der Steuern vornahm, dort, wo er es für erforderlich hielt, das Material der Einkommensteuer- und Ergänzungssteuerveranlagung für seine Zwecke heranziehen[92]).

Durch das Kommunal-Abgabengesetz war es den Gemeinden freigestellt, statt der staatlichen Gewerbesteuern, besondere Gewerbesteuern einzuführen. Diese können nach § 29 des Kommunalabgabengesetzes bemessen werden nach dem Ertrage eines Jahres oder einer Reihe von Jahren, nach dem Werte des Anlagekapitals oder des Anlage- und Betriebskapitals, nach sonstigen Merkmalen für den Umfang des Betriebes oder nach einer Verbindung dieser Maßstäbe. Damit sollte den Gemeinden Gelegenheit gegeben werden, die Gewerbesteuern ihren Bedürfnissen anpassen zu können. Die besonderen Gewerbesteuern faßten zunächst nur langsam Fuß[93]), da es in den meisten Fällen genügte, Zuschläge zu der staatlich veranlagten Gewerbesteuer zu erheben. In erster Linie waren es die Industriegemeinden, also Gemeinden, die durch die Arbeiterzahl größere Ausgaben für Schulen, Armenpflege, Polizei- und Gesundheitswesen zu machen hatten, welche besondere Gemeindesteuern einführten. Am verbreitetsten war neben Ertrag und Kapital die Besteuerung nach der Kopfzahl der Arbeiter. Daneben wurde die Summe der gezahlten Gehälter und Löhne als Besteuerungsmerkmal eingeführt, wenn sich dieser Maßstab auch nicht über größere Gebiete ausbreitete. Ferner fanden sich als weitere Maßstäbe der Mietwert der gewerblichen Räume und der Warenumsatz[94]).

Die Ausbreitung der gemeindlichen Gewerbesteuern hatte eine zunehmende Ungleichmäßigkeit der Besteuerung zur Folge, weil eine Gemeinde mehr, die andere weniger bestrebt war, ihre Ausgaben durch die Gewerbesteuern zu decken. Dadurch trat in manchen Gemeinden eine starke Überlastung der einzelnen Betriebe ein, was die Konkurrenzfähigkeit solcher Unternehmungen sehr beeinträchtigen mußte[95]).

Zur Beseitigung dieses ungleichen Zustandes wurde eine Neuordnung der Gewerbesteuer angestrebt. Die erste Änderung brachte das Gewerbe-

92) Ausführungsanweisungen v. 4. 11. 95 Art. 23 bei Fuisting-Strutz a. a. O. S. 309.
93) Herfurt-Strutz, Art Kommunalabgaben im H.d.St.W. 3. Aufl. 6. Bd. S. 29 und Kaufmann, Kommunalfinanzen Bd. 2, S. 337.
94) Über die versch. Maßstäbe s. Oehler, S. 25.
95) Oehler a. a. O. S. 58.

steuernotgesetz vom 16. April 1923. Durch dieses Gesetz wurde der steuerfreie Ertrag auf 150 000,— ℳ erhöht. Die Folge davon war die Beseitigung der Steuergesellschaften, da es jetzt nur noch Steuerpflichtige der Klasse I gab.

Eine völlige Neuordnung brachte die Gewerbesteuernotverordnung vom 23. November 1923, die Veränderungen erfuhr durch die Verordnungen vom 16. Februar 1924, 28. März 1925, 6. Juni 1925 und durch die Gesetze vom 27. Juli 1925 und 15. Oktober 1925. Weiter durch die Verordnung vom 6. Mai 1926, durch das Gesetz vom 8. März 1927, die Verordnung vom 8. Mai 1929, die Gesetze vom 17. April / 9. Dezember 1930 und vom 16. März 1931.

Wie bisher bleibt die Gewerbesteuer als Gemeindesteuer bestehen; der Staat hat keinen Anteil am Ertrage dieser Steuer. Den Gegenstand der Besteuerung bilden alle stehenden Gewerbe, soweit nicht etwas anderes bestimmt ist. Befreit von der Gewerbesteuer bleiben die Land- und Forstwirtschaft, Fischzucht und Fischfang und der Obst-, Garten- und Weinbau einschließlich der bisher der Gewerbesteuer unterworfenen Kunst- und Handelsgärtnereien. In gleicher Weise unterlagen der Steuer nicht die freien Berufe; die Steuerfreiheit der freien Berufe ist durch Gesetz vom 17. April 1930 insoweit aufgehoben worden, daß jetzt nur noch die Ausübung der der reinen Kunst oder der reinen Wissenschaft gewidmeten freien Berufe Befreiung genießt. Die Steuerpflicht der freien Berufe ist aber auf die Ertragssteuer beschränkt. Auf Antrag kann ferner Unternehmungen, deren Gewinn ausschließlich zu wohltätigen oder gemeinnützigen Zwecken verwendet wird, Steuerfreiheit gewährt werden. Die Tätigkeit der Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften einschließlich der Konsumvereine unterliegt der Steuerpflicht, jedoch unter Befreiung des Kundengewinnes, soweit er 5 v. H. nicht übersteigt.

Die Bemessungsgrundlagen für die Steuer sind der Gewerbeertrag und das Gewerbekapital. Auf Beschluß der Gemeinde kann jedoch die Lohnsumme an Stelle des Gewerbekapitals treten. Während nach dem Gesetz vom 14. Juni 1891 das Gewerbekapital nur subsidiär zur Anwendung gelangte, tritt es jetzt gleichberechtigt neben den Ertrag.

Der Gewerbeertrag soll nach den Bestimmungen des Reichseinkommensteuergesetzes über das steuerbare Einkommen aus dem Gewerbebetrieb ermittelt werden. Im einzelnen wird noch bestimmt, daß zu den abzugsfähigen Betriebsausgaben nicht gehören die Zinsen für das Gewerbekapital, ebenso nicht Zinsen für Schulden, die zur Anlage und Erweiterung des Geschäfts, Verstärkung des Betriebskapitals oder sonstigen Verbesserungen aufgenommen sind. Nicht abziehbar ist der Teil der Miets- und Pachtzinsen, der dem Gewerbebetriebe dienenden gemieteten oder

gepachteten Grundstücke und Gebäude, der über die unter ähnlichen Verhältnissen gezahlten Miet- und Pachtzinsen hinausgeht, ebenso ein Viertel der Miet- und Pachtzinsen, die nach Ausscheidung des nicht üblichen Teils verbleiben. Nach dem Gesetz vom 14. Juni 1891 konnten sie bei gemieteten Räumen abgezogen werden, während dies bei eigenen nicht statthaft war. Diese Unterscheidung wurde als ungerecht empfunden, und es gab bereits Gemeindegewerbesteuerordnungen, die diese Ungleichheit zu beseitigen strebten[96]).

Von dem Ertrag können schließlich die nachgewiesenen Fehlbeträge, die sich bei der Ermittlung des Gewerbeertrages für die beiden voraufgegangenen Jahre ergeben haben, gekürzt werden. Bei Gewerbebetrieben, die nicht in der Form der juristischen Personen betrieben werden, können als Entgelt für die persönlichen Dienste des Geschäftsinhabers oder Gesellschafters 1500,— RM abgezogen werden; dieser Betrag erhöht sich bei den freien Berufen auf 6000,— RM.

Das Gewerbekapital umfaßt sämtliche, dem Gewerbebetrieb dauernd gewidmeten Werte mit Ausnahme der von der Grundvermögensteuer betroffenen Gegenstände. Die Bewertung des Gewerbekapitals richtet sich nach den Vorschriften des Reichsbewertungsgesetzes. Ohne Bedeutung ist dabei, ob die Werte der einzelnen Kapitalbestandteile den Gewerbetreibenden gehören oder nicht. Ein Abzug der Passiven ist nur insoweit zulässig, als es sich um laufende Geschäftsschulden handelt.

Die Lohnsumme wird nach Maßgabe der sämtlichen Löhne und Gehälter ermittelt, welche an die im Betriebe beschäftigten Arbeitnehmer gezahlt werden; bei Betrieben, deren Lohnsumme den Betrag von 18 000,— RM nicht übersteigt, wird ein Betrag von 6000,— RM abgezogen. Nicht zu den Arbeitnehmern zählen die Geschäftsinhaber oder Gesellschafter der Offenen Handelsgesellschaft, der Kommanditgesellschaft, der Gesellschaft mit beschränkter Haftung und die persönlich haftenden Gesellschafter der Kommanditgesellschaft a. A.[97])

Der Steuersatz ist ein Grundbetrag wie schon im alten Gewerbesteuergesetz; die Steuer wird nach Hundertsätzen dieses Grundbetrages berechnet. Diese Zuschläge sollen für jede Steuerart die gleichen sein. Die Gemeinden dürfen jedoch Abweichungen bis zum Doppelten beschließen und mit Genehmigung des Ministers auch darüber hinausgehen. Werden mehr als 200 v. H. Zuschläge erhoben, so sind die Handels- und Handwerkskammern zu hören, die sich über die Tragbarkeit, über die Zweckmäßigkeit der Zuschläge und über die Richtigkeit der Schätzung des Aufkommens an Gewerbesteuern zu äußern haben. Diese Stellungnahme

96) Oehler a. a. O. S. 26.
97) Hoß-Arens a. a. O. Nachtrag zur 3. Aufl. S. 92.

ist insofern von Bedeutung, als sie der mit der Genehmigung dieser Abweichungen beauftragten Behörde gleichzeitig mit dem genehmigungsbedürftigen Beschluß vorzulegen ist[98]).

Der Steuersatz für die Ertragsanlage beträgt für die ersten 1500,— *RM* des abgabepflichtigen Betrages ½ v. H., für die weiteren 1200,— *RM* 1 v. H., für die weiteren 1200,— *RM* 1½ v. H. und für die darüber hinausgehenden Teile 2 v. H. Diese Steuersätze ermäßigen sich für die ersten 3900,— *RM* bei Lohngewerbetreibenden, insbesondere selbständigen Zwischenmeistern und Hausgewerbetreibenden auf die Hälfte. Für das Gewerbekapital beträgt der Steuersatz bis 12000,— *RM* ½ v. T. und für die darüber hinausgehenden Teile ⅔ v. T. Die Höhe der Lohnsummensteuer beträgt 1 v. T. Bei Betrieben, deren Ertrag im Verhältnis zum Kapital oder zur Lohnsumme eine gewisse Höhe überschreitet, traten bis zur Verordnung vom 6. Mai 1926 Zuschläge hinzu in Höhe von ¼ bis 4/4 der Ertragsanlage. Die Veranlagung findet jährlich statt und liegt in den Händen eines Ausschusses. Für Filialen und Schankstätten dürfen Zuschläge bis zu 20 v. H. erhoben werden.

2. Bayern.

Die heutige Form der bayerischen Gewerbesteuer beruht im wesentlichen auf der durch das Gesetz vom 14. August 1910 geschaffenen Fassung. Bayern ging damals zur allgemeinen Einkommensteuer über und die Gewerbesteuer sollte nur noch als Ergänzungssteuer dienen. Gleichzeitig erfuhr sie eine Umwandlung dadurch, daß der Reinertrag als Ertragsanlage und das im Betriebe angelegte Kapital als Kapitalsanlage zur Steuer herangezogen wurde.

Bisher war die Steuer in eine Normal- und eine Betriebsanlage zerfallen. Erstere wurde nach dem Umfang des Gewerbes bemessen, wobei in der Regel für jedes Gewerbe vier Stufen bestanden, deren letztere teils nach äußeren Merkmalen, teils nach dem wirklichen Ertrage bemessen wurde. Die Besteuerung nach dem Ertrage konnte auf Antrag der Steuerpflichtigen auch dort eintreten, wo sie nach dem Gesetz nicht vorgesehen war.

Das Gesetz vom 14. August 1910 war von vornherein zeitlich begrenzt, da auch in Bayern Bestrebungen im Gange waren, die auf eine Überweisung der Ertragssteuern an die Gemeinden nach preußischem Muster abzielten[99]). Nach Ablauf der vorgesehenen Frist war jedoch eine Überweisung infolge der Finanzlage nicht möglich und das Gesetz vom 17. August 1918 hielt im Prinzip den alten Zustand aufrecht. Auch die

---

98) Frielinghaus-Sogemeier a. a. O. S. 68.
99) Ringelmann a. a. O. 1. Aufl. Einltg. S. IV/V.

durch Gesetz vom 27. Juli 1921 / 18. Juli 1923 vorgenommenen Neuregelung weist nur wenige Änderungen auf, ebenso wie die Neufassung des Gesetzes vom 9. Juli 1926.

Es unterliegen der Gewerbesteuer alle in Bayern betriebenen Gewerbe einschließlich des Bergbaues, der Ausbeutung von Steinbrüchen und Gewinnung von Kalk, Zement, Ton u. dgl. Nicht dazu gerechnet wird die Land- und Forstwirtschaft einschließlich der Jagd und Fischerei, des Obst-, Wein- und Gartenbaues und die Branntweinbrennereien im Nebenbetriebe der Landwirtschaft.

Befreit von der Gewerbesteuer sind das Reich bezüglich derjenigen Betriebe, die nicht körperschaftssteuerpflichtig sind und der bayerische Staat, die Reichsbank, die Bayerische Landwirtschaftsbank, solange sie Unterstützungen aus Staatsmitteln erhält, und die Genossenschaften und Wirtschaftsverbände, die ausschließlich und unmittelbar der land- und forstwirtschaftlichen oder gewerblichen Produktion oder der besseren Verwertung der eigenen Erzeugnisse ihrer Mitglieder dienen, wenn sie ihre Tätigkeit auf den Kreis ihrer Mitglieder beschränken, und die gemeinnützigen Baugenossenschaften.

Die Steuer setzt sich aus einer Betriebskapitalsanlage und einer Ertragsanlage zusammen. Die Betriebskapitalsanlage umfaßt sämtliche dem Gewerbebetriebe gewidmeten Gegenstände und Rechte mit Ausnahme jener, die der Grund- und Haussteuer unterliegen. Ein Schuldenabzug am Werte des Betriebskapitals ist nur zulässig, soweit es sich um Schulden handelt, die aus der Inanspruchnahme von Warenbezugskredit oder Bankkredit herrühren oder aus dem sonstigen laufenden Geschäftsbetrieb. Hierher gehören die Pfandbriefschulden der Pfandbriefanstalten, die diesen gleichstehenden Verbindlichkeiten der Darlehnskassen und Kreditinstitute und die Prämienreserven der Versicherungsanstalten[100]). Bei der Wertermittlung ist von dem nach den Vorschriften des Reichsbewertungsgesetzes festgestellten Werte auszugehen.

Für die Ermittlung des Ertrages sind die Grundsätze des Reichseinkommensteuer- bzw. Körperschaftssteuergesetzes maßgebend. Da Besteuerungsmerkmale, die auf die Berücksichtigung der persönlichen Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen abzielen, nicht zugrunde gelegt werden sollen, sind bei Ermittlung des gewerblichen Reinertrages alle Kosten auszuscheiden, die sich nicht auf das Gewerbe, sondern auf die Person des Gewerbeinhabers beziehen[101]).

Als Grundlage für die Ertragsermittlung dienen die Handelsbücher nach den Vorschriften des Handelsgesetzbuches. Wo diese nicht vorhanden

100) Ringelmann a. a. O. 2. Aufl. S. 119 ff.
101) Ringelmann a. a. O. 2. Aufl. S. 392.

sind, wird der steuerbare Reinertrag durch Vergleichung der Betriebseinnahmen und der Betriebsausgaben unter Berücksichtigung des Unterschiedes zwischen dem Stand und Werte des Betriebskapitals am Anfang und Ende des Geschäftsjahres festgestellt.

Der Tarif ist sowohl für die Ertragsanlage als auch für die Betriebskapitalsanlage durchgestaffelt. Die Sätze steigen bei ersterer von 0,25 v. H. bis auf 1,9 v. H., bei letzterer von 0,75 v. T. bis 1,5 v. T.

Als Höchstgrenze wurde für natürliche Personen 2½ v. H., für juristische Personen 3 v. H. ihres Reinertrages festgesetzt. Ist die Gesamtsteuer höher, so ist der übersteigende Betrag an der Betriebskapitalsanlage zu kürzen, jedoch mit der Einschränkung, daß für den Fall, daß infolge dieser Ermäßigung ein geringerer Betrag als die Hälfte der Betriebskapitalsanlage verbleibt, die Hälfte der Betriebskapitalsanlage anzusetzen ist. Dieses Steuerhöchstmaß, das den Schutz ertragsschwacher Betriebe mit verhältnismäßig hohem Betriebskapital bezweckte, ist nunmehr beseitigt[102]).

Die Veranlagung findet durch die Finanzämter statt. Für Filialen tritt ein Zuschlag ein, der für jede Niederlassung neben dem Hauptgeschäft 5 v. H. der Betriebskapitalsanlage beträgt.

3. Sachsen.

Seit dem Jahre 1878 hatte Sachsen keine Gewerbesteuer mehr besessen. In diesem Jahre war es zur allgemeinen Einkommensteuer übergegangen und der große Erfolg dieser Steuer ermöglichte es, auf die Besteuerung des stehenden Gewerbes zu verzichten.

Im Jahre 1900 wurde im Landtag der Antrag eingebracht, die Gewerbesteuer als kommunale Ergänzungssteuer zur Einkommensteuer einzuführen, da die auf dem Gebiet des Gemeindeabgabewesens berechtigte Berücksichtigung von Leistung und Gegenleistung sich mit ihr leicht verbinden lasse[103]). Im Jahre 1904 wurde dem Landtag ein Gewerbesteuergesetzentwurf vorgelegt. Danach sollte die Gewerbesteuer veranlagt werden nach dem Einkommen und nach der Kopfzahl der Arbeiter und dem Mietwert der Geschäftsräume. Für den Ertrag wie für den Mietwert waren progressive Steuersätze vorgesehen, die sich bei jenen nach der Höhe des Ertrages, bei diesen nach der Höhe des Mietwertes richten sollten. Bei Beschäftigung von mehr als zwanzig Arbeitern sollte für jeden ein fester Satz von 2,— ℳ erhoben werden. Der Entwurf gelangte jedoch nicht zur Annahme; ebenso scheiterte die Einführung einer Gewerbe-

102) Ringelmann a. a. O. 2. Aufl. S. 89

103) Nostiz, Die projektierte Neuordnung des Gemeindesteuerwesens im Königreich Sachsen. Finanzarchiv Bd. 21, S. 828.

steuer im Jahre 1911. Sachsen begnügte sich vor dem Kriege mit einigen Sondergewerbesteuern wie Betriebssteuer, Automatensteuer und einer Steuer auf Wanderlager.

Nach Neuordnung des Reichssteuersystems gab sich Sachsen durch Gesetz vom 6. Oktober 1921 eine Gewerbesteuer; nach verschiedenen Änderungen, so durch Gesetz vom 19. Juli 1923, Verordnung vom 12. November 1923, die Gesetze vom 24. Januar 1924, 20. Dezember 1924, 9. April 1925 und 30. März 1926 erreichte diese Entwicklung einen Abschluß mit dem Gesetz vom 30. Juli 1926. Der Steuerpflicht sind alle in Sachsen betriebenen stehenden Gewerbe unterworfen; als solches gilt jede fortgesetzt auf Gewinnerzielung gerichtete selbständige Tätigkeit, einschließlich des Bergbaues und bis zum Jahre 1926 auch einschließlich der Land- und Forstwirtschaft.

Die freien Berufe, die ursprünglich der Steuer unterlagen, sind bereits seit dem Gesetz vom 23. Juli 1923 aus der Gewerbesteuerpflicht herausgenommen und unterliegen der Steuer nur dann, wenn zu ihrer Ausübung besondere Anstalten und Unternehmungen unterhalten werden. Ferner sind die Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften steuerfrei, die sich auf den Kreis ihrer Mitglieder beschränken; daher werden Konsumvereine mit offenen Laden nicht steuerfrei gelassen werden können, da sich in der Praxis diese Beschränkung schwer durchführen läßt[104]). Die allgemeine Steuerfreiheit von Reich, Staat und Gemeinden ist beseitigt worden; nach dem neuen Gesetz unterliegen die öffentlich-rechtlichen Betriebe dann der Gewerbesteuer, wenn sie der Reichskörperschaftssteuer unterworfen sind, es sei denn, daß sie überhaupt kein Gewerbe im Sinne des Gewerbesteuergesetzes betreiben[105]).

Den Maßstab für die Besteuerung bildeten nach dem Gesetz vom 6. Oktober 1921 das Betriebskapital, der Gewerbeertrag, der Mietwert und die Zahl der Hilfspersonen. Nach dem Gesetz vom 30. Juli 1926 gibt es nur noch die Besteuerungsmerkmale des Kapitals und des Ertrages.

Zum Anlage- und Betriebskapital gehören sämtliche dem Gewerbe gewidmeten Gegenstände mit Ausnahme der von der Grundsteuer betroffenen Bestandteile. Die Wertermittlung findet nach den Vorschriften des Reichsbewertungsgesetzes statt. Ein Schuldenabzug ist zulässig, soweit es sich um Schulden handelt, die mit dem Gewerbebetrieb in wirtschaftlichem Zusammenhang stehen, mit Ausnahme solcher Schulden, die zur Gründung oder Erwerbung des Unternehmens oder eines Teilbetriebes oder zu einer den Betrieb in seiner Grundlage verändernden Erweiterung aufgenommen worden sind. Das bedeutet gegenüber der Regelung vom Jahre 1921 eine

---

104) Schwede, Sächsisches Gewerbesteuergesetz 2. Aufl. S. 87.
105) Schwede a. a. O. S. 91.

Erweiterung der Abzugsfähigkeit, weil hier nur die unmittelbar aus dem laufenden Geschäftsbetrieb herrührenden Schulden abgezogen werden durften, während jetzt auch die zur Verstärkung des Betriebskapitals oder zu sonstigen Verbesserungen aufgenommenen Schulden abzugsfähig sind. Dieser erweiterte Schuldenabzug wird als im Interesse der Aufrechterhaltung und Wiederbelebung der Wirtschaft liegend begründet[106]).

Der Ertrag bemißt sich grundsätzlich nach dem Überschusse der Einnahmen über die Ausgaben. Er wird nach den jeweils geltenden Vorschriften des Einkommensteuergesetzes über den Gewinn und dessen Ermittlung festgestellt. Dabei gehören zu den abzugsfähigen Betriebsausgaben nicht die Zinsen für das gewerbliche Anlage- und Betriebskapital und für Schulden, die vom Werte dieses Kapitals nicht abgezogen werden dürfen, die Bezüge bestimmter Gesellschafter für die ihrer Gesellschaft geleisteten Arbeiten und Dienste, sowie die den Vorstandsmitgliedern, Geschäftsführern und sonstigen Beamten, Angestellten oder Arbeitern ohne Erfüllung eines Rechtsanspruches gewährten Anteile am Jahresgewinn, ebenso Aufsichtsrats- und ähnlichen Vergütungen. Weiter ist die Miete für in fremden Räumen untergebrachte Gewerbe abzugsfähig, nicht aber der Mietwert der eigenen Geschäftsräume. Der in seinem Betriebe tätige Unternehmer darf seine Arbeitstätigkeit nicht zu den Betriebskosten rechnen.

Berechnungszeitraum für den Ertrag ist nicht mehr das abgelaufene Kalenderjahr, sondern der Zeitraum der letzten drei am Ende des dem Steuerjahre unmittelbar vorausgegangenen Kalenderjahres abgelaufenen Betriebsjahre. Dabei wird der Ertrag für jedes der hiernach maßgebenden Betriebsjahre gesondert ermittelt und der dritte Teil der Gesamtsumme der ermittelten Erträge in Ansatz gebracht[107]).

Die Tarife sind durchgestaffelt. Die Steuersätze steigen bei der Kapitalsanlage von ½ v. T. bis 2 v. T., bei der Ertragsanlage von ¾ v. H. bis 3 v. H. Die Sätze der Ertragsabgabe erhöhen sich durch die sogenannte Zange für leichter verdienende Betriebe, das sind Betriebe, die mit weniger Kapital hohe Erträge erzielen, um 10 v. H., 25 oder 50 v. H., je nachdem, ob der Ertrag mehr als 20, 50 oder 100 v. H. des gewerblichen Anlage- oder Betriebskapitals übersteigt. Die Einführung dieser Zange wird im allgemeinen nicht als wünschenswert angesehen, weil sie sich nur auf bestimmte Typen von Unternehmungen auswirkt[108]). Gewerbe natürlicher Personen mit einem Ertrage von nicht mehr als 1500,— *RM* und einem gewerblichen Anlage- und Betriebskapital von nicht mehr als 5000,— *RM* bleiben von der Gewerbesteuer frei.

---

106) Begründung z. Gesetzentwurf, Finanzarchiv 1927 S. 374.
107) Schwede a. a. O. 2. Aufl. S. 27.
108) Hensel a. a. O. S. 108.

4. Württemberg.

Die Grundlage der Württembergischen Gewerbesteuer bildete vor dem Kriege das Gesetz vom 28. April 1873. Der Gegenstand der Gewerbesteuer war der Ertrag des Gewerbebetriebes[109]). Dieser war nach äußeren Merkmalen zu schätzen unter Benutzung des Betriebskapitals und der Zahl der im Betriebe verwendeten Hilfspersonen. Dabei handelte es sich nicht um einen tatsächlichen Reinertrag eines Jahres, sondern um einen Durchschnittsertrag, der in einer Reihe von Jahren erzielbar ist, also um eine Ertragsfähigkeit. Es wird unterschieden zwischen Ertrag, der aus dem Betriebskapital und solchen, der aus dem persönlichen Arbeitsverdienst des Unternehmers herstammt; dabei finden Erträge aus einem Kapital unter 700,— RM keine Berücksichtigung.

Der Ertrag aus dem Betriebskapital wurde voll der Gewerbesteuer unterstellt. Ein Schuldenabzug ist nur bei laufenden Schulden und Kontokorrentschulden gestattet. Beim persönlichen Arbeitsverdienst war für die unteren Stufen ein Abzug gestattet. Betrug der persönliche Arbeitsverdienst bis 850,— RM, so kam nur $^{1}/_{10}$ in Anrechnung, von 850,— bis 1700,— RM nur $^{2}/_{10}$, von 1700,— bis 2550,— RM nur $^{4}/_{10}$, von 2550,— bis 3400,— RM $^{8}/_{10}$ und erst darüber hinaus liegende Beträge wurden voll herangezogen.

Der Steuerpflichtige hatte Angaben zu machen über die Art des Gewerbebetriebes, über die Zahl der Hilfspersonen und über die Höhe des Betriebskapitals. Auf Grund dieser Fassion erfolgte die Einschätzung nach einer Klassentafel, wobei teils die Betriebsweise, teils der aus der Verwendung von Gehilfen und Betriebskapital ersichtliche Umfang des Gewerbes maßgebend war. Die Ergebnisse wurden dem Gewerbekataster zugrunde gelegt, nach dem die Besteuerung erfolgte. Eine Änderung des Gewerbekatasters fand statt, wenn sich die Größe des Kapitals oder die Zahl der Hilfspersonen geändert hatte. Sonst erfolgte nur alle sechs Jahre eine Revision.

Als durch Gesetz vom 8. August 1903 in Württemberg die allgemeine Einkommensteuer eingeführt wurde, blieb die Gewerbesteuer nur als Ergänzungssteuer bestehen. Es sollte eine Vorbelastung des gewerblichen Vermögens stattfinden und der persönliche Arbeitsverdienst ausgeschieden werden. Diese Ausscheidung wurde dergestalt getroffen, daß bei einem Steuerkapital bis zu 1000,— M 60 v. H., über 1000,— bis 5000,— M 30 v. H. und über 30 000,— M 20 v. H. freigelassen wurden. Diese ver-
50 v. H., von 5000,— bis 10 000,— M 40 v. H., von 10 000,— bis 30000,— M
schiedene Abstufung erfolgt in der Erwägung, daß, je höher der Gewerbe-

109) Clauß a. a. O. S. 5 ff.

ertrag sei, desto niedriger der persönliche Arbeitsverdienst werde[110]). Durch Gesetz vom 8. August 1903 wurde für Unternehmungen mit außergewöhnlicher Ausdehnung als weiteres Merkmal die Größe der jährlichen Roheinnahmen eingeführt. Die in Betracht kommenden Gewerbetreibenden hatten eine Fassion über die Gesamtroheinnahme auf Aufforderung der Steuerbehörde abzugeben[111]).

Die Einführung der allgemeinen Einkommensteuer bewirkte, daß man in der Praxis neben den Fassionen der Gewerbesteuerpflichtigen das Ergebnis der Einkommensteuerveranlagung für die Gewerbesteuer mit verwendete[112]).

Durch das Gewerbesteuergesetz vom 22. August 1922 sollte vor allem die in der Nachkriegszeit einsetzende Geldentwertung und die unsicheren wirtschaftlichen Verhältnisse Berücksichtigung finden[113]). Diese beiden Gründe machten insbesondere die Feststellung eines angemessenen Durchschnittsjahresertrages unmöglich, da in kürzester Zeit sich alles wieder veränderte. Als weiterer Nachteil stellte sich heraus, daß die einzelnen Betriebe nicht gleichzeitig veranlagt wurden. Dies wurde nur dadurch gemildet, daß die Betriebe nicht mit dem tatsächlichen Betrage veranlagt waren. Schließlich will das neue Gesetz eine Annäherung an die Gewerbesteuern der anderen deutschen Länder erzielen, um eine gleichmäßige Gewerbesteuerbelastung herbeizuführen. Um an die Stelle des fundierten Ertrages den tatsächlichen Ertrag setzen zu können, wird enge Anlehnung an die Einkommensteuerveranlagung erstrebt. Am 7. Januar 1927 wurde ein neues Gewerbesteuergesetz erlassen.

Als Gewerbebetrieb gilt danach jeder Gewerbebetrieb im Sinne des Einkommens- und Körperschaftssteuergesetzes. Nicht unter die Gewerbesteuer fallen die freien Berufe, sowie die Land- und Forstwirtschaft. Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften werden ausdrücklich der Gewerbesteuer unterworfen. Eine Ausnahme besteht für die landwirtschaftlichen Einkaufs- und Gebrauchsgenossenschaften und für die landwirtschaftlichen und gewerblichen Vorschuß- und Kreditvereine, wenn das Betriebskapital dieser Unternehmungen 10 000,— *RM* nicht übersteigt und der Geschäftsbetrieb sich nur auf Mitglieder erstreckt. Unter denselben Voraussetzungen bleiben die gemeinnützigen Baugenossenschaften steuerfrei. Neben dem Reich, soweit eine Besteuerung nach Reichsrecht unzulässig ist, genießt das Land Steuerfreiheit, die sich jedoch nur auf die Landessteuern bezieht, während der Staatsbesitz grundsätzlich der Gemeindesteuer unterliegt.

110) Clauß a. a. O. S. 7.
111) Pistorius, Die Württembergische Steuerreform, Finanzarchiv, Jahrg. 21, S. 92.
112) Lotz, Finanzwissenschaft 1. Aufl. S. 335.
113) Clauß a. a. O. S. 8 ff.

Die Gemeindebetriebe sind staatssteuerpflichtig; wenn jedoch ein Unternehmen vorwiegend im öffentlichen Interesse betrieben wird, so tritt Befreiung ein.

Die Bemessungsgrundlage ist der Ertrag. Als steuerbarer Gewerbeertrag gilt der Durchschnitt der gewerblichen Reinerträge, die als Gewinn aus Gewerbebetrieb für die drei letztvorangegangenen Steuerabschnitte zur Einkommen- und Körperschaftssteuer veranlagt worden sind. Die Veranlagung erfolgt durch das Finanzamt. Eine besondere Steuererklärung ist nicht abzugeben, sondern die für die Veranlagung erforderlichen Feststellungen sollen aus den Personalakten ohne Inanspruchnahme des Steuerpflichtigen entnommen werden; auf Anfrage der zuständigen Behörde sind jedoch die Gewerbetreibenden zu bestimmten Auskünften verpflichtet. Gewerbetreibende, die wohl von der Einkommen- und Körperschaftssteuer, nicht aber von der Gewerbesteuer befreit sind, haben außerdem dem Finanzamte ihre Bilanzen mit Gewinn- und Verlustrechnung und Geschäftsberichten vorzulegen.

Wenn auch ein Existenzminimum vorgesehen ist, so enthält das Gesetz eine weitreichende Ausscheidung des Arbeitsverdienstes. Die Höhe soll dem Betrag gleichkommen, den der Unternehmer als Entlohnung im Durchschnitt einem Dritten bezahlen müßte, der seine Stelle wie er ausfüllen würde[114]). Die Ausscheidung erfolgt summarisch. Um aber plötzliche Sprünge an den Stufengrenzen zu vermeiden, hat man zu dem Durchstaffelungsverfahren gegriffen[115]). Der Abzug des Arbeitsverdienstes ist nur bei natürlichen Personen zulässig.

Der Steuersatz ist ein Proportionalsatz, aber durch die gestaffelten Abzüge für den Arbeitsverdienst verwandelt er sich in einen progressiven Steuersatz.

Als Ersatzmaßstab tritt neben dem Ertrage die Veranlagung nach dem Betriebskapital oder nach dem Umsatz ein, wenn der gewerbliche Reinertrag 5 v. H. des Betriebskapitals oder 2 v. H. des Jahresumsatzes nicht erreicht. Diese Ersatzbesteuerung bietet den Vorteil, daß sie für Staat und Gemeinden ein bestimmtes Steueraufkommen sichert.

5. Baden.

Durch die Einführung einer Vermögenssteuer durch Gesetz vom 28. September 1906 hatte Baden die vorher bestehenden Ertragssteuern einschließlich der Gewerbesteuer aufgehoben, nachdem seit Einführung einer allgemeinen Einkommensteuer im Jahre 1884 die Gewerbesteuer nur noch

114) Rösler a. a. O. S. 185.
115) S. oben S. 41.

als Ergänzungssteuer gedient hatte. Die Vermögenssteuer wies aber starke Anklänge an die alten Ertragssteuern auf. So wurde das Vermögen in drei Gruppen der Ertragssteuern eingeteilt, nämlich in das Grundvermögen, das gewerbliche und landwirtschaftliche Betriebsvermögen und sonstige Kapitalsvermögen[116]).

Die Vermögenssteuer als Personalsteuer machte ein Zusammenfassen dieser Teilkataster in ein Gesamtkataster für den einzelnen Steuerpflichtigen nötig. Von dieser Gesamtsumme war ein Schuldenabzug bis zur halben Höhe des Steuerwertes gestattet. Der reine Vermögenssteuercharakter wurde also nicht gewahrt; man konnte jedoch aus finanziellen Gründen einen weitergehenden Schuldenabzug nicht gestatten. Was nach Berücksichtigung der Schulden übrigblieb, war der Vermögenssteueranschlag; dieser wurde mit einem einheitlichen, d. h. für alle Vermögensarten gleichen Steuersatz belegt.

Für die Gemeindeumlagen blieb es bei der Objektbesteuerung, indem jede Vermögensart gesondert berechnet und besteuert wurde. Hier war ein Schuldenabzug nicht erlaubt; auch konnte für die einzelnen Arten ein verschieden hoher Steuerfuß festgesetzt werden[117]).

Durch die Gesetze vom 26. August 1921 und 4. April 1923 nahm Baden eine Neuordnung der Gewerbesteuer vor. Im engen Anschluß an die Grundlagen des Vermögenssteuergesetzes blieb die Steuer eine Wertsteuer. In der zweiten Neufassung des Gesetzes vom 7. Juli 1926 kam in Ergänzung der Betriebsvermögenssteuer die Steuer aus dem Gewerbeertrag hinzu. Nach weiteren Änderungen wurde eine Neufassung der Gewerbesteuer am 15. Mai 1932 vorgenommen, die eine vielfach erheblich einschneidende Angleichung der Gewerbesteuer an das Reichsrahmengesetz darstellt[118]).

Zum Gewerbe gehören neben dem Bergbau die freien Berufe, ebenso wie die Genossenschaften und Versicherungsvereine a. G. Die Land- und Forstwirtschaft wird künftig von der Gewerbesteuer ganz befreit, ferner bleiben steuerfrei die Ausübung eines der reinen Kunst oder der reinen Wissenschaft gewidmeten freien Berufs und der Betrieb der öffentlichen Sparkassen, ebenso bestimmte Reichsbetriebe, Staatsbetriebe und die öffentlichen Zwecken dienenden kommunalen Unternehmungen, weiter die von juristischen Personen betriebenen Unternehmungen, soweit sie öffentliche, gemeinnützige oder mildtätige Zwecke verfolgen.

Die Bemessungsgrundlage bildet das Betriebsvermögen und der Gewerbeertrag. Das Gesetz scheidet zwischen stehendem und umlaufendem

116) Eheberg, Art. Gewerbesteuer im H. d. St.W. 3.Aufl. S. 1043.
117) Zehnter-Schmitt a. a. O. S. XIII.
118) Nikolaus a. a. O. S. 1.

Betriebsvermögen. Während zu ersteren die für ein Gewerbe benutzbar gemachten Wasserkräfte, nötigen Maschinen, Werkzeuge und sonstige Einrichtungen, sowie die zum Geschäftsbetrieb verwendeten Tiere gehören, besteht das letztere aus den zum Verkauf bestimmten Waren, den Roh- und Hilfsstoffen aller Art, ferner aus den Vorräten an barem Gelde, gestempelten Barren von Gold und Silber, Papiergeld, Banknoten, Wechseln, Wertpapieren, sowie den vom Gewerbebetrieb herrührenden Aktivaußenständen einschließlich der im Kontokorrent laufenden Guthaben.

Der Gewerbeertrag wird unter Zugrundelegung der Reineinkünfte, d. h. der nach den Vorschriften des Reichseinkommens- bzw. Körperschaftssteuergesetzes berechneten Gewinne festgestellt. Dabei sind u. a die nicht laufenden Geschäftszinsen sowie bei Konsumvereinen der 5 v. H. übersteigende Kundengewinn hinzuzurechnen. Zu kürzen ist dagegen der Gewerbeverlust der beiden voraufgegangenen Rechnungsjahre.

Bei Steuerpflichtigen, die über ihren Betrieb nicht ordnungsmäßig Bücher führen oder auf Grund einer jährlichen Bestandsaufnahme regelmäßige Jahresabschlüsse machen, wird der Gewerbeertrag durch Schätzung ermittelt. Als Hilfsmittel für die Ertragsschätzung dienen der Umsatz, der Wert der Rohstoffe oder Waren, der Wert der geleisteten Arbeit des Betriebsinhabers und der im Betiebe tätigen Arbeitskräfte.

Die Unterscheidung in stehendes und umlaufendes Betriebsvermögen ist bedeutungsvoll, weil Schulden immer nur am umlaufenden Betriebsvermögen in Abzug gebracht werden dürfen; das stehende Betriebsvermögen ist also auch bei Überschuldung voll steuerpflichtig. Für die Bewertung des Betriebsvermögens ist das Reichsbewertungsgesetz maßgebend. Der Steuerwert des Betriebsvermögens bleibt steuerfrei, wenn er 2500,— RM nicht übersteigt. Bei der Ertragsanlage bleibt bei allen natürlichen Personen, deren steuerpflichtiger Gewerbeertrag 10 000,— RM nicht überschreitet, ebenfalls ein Betrag von 2500,— RM steuerfrei.

Die Grundlage für den Steuertarif sind die Steuergrundbeträge; sie sind für den Gewerbeertrag gestaffelt und betragen für je 100,— RM Ertrag von den ersten 4000,— RM 1,— RM, von den nächsten 7000,— RM 2,— RM, von den nächsten 10 000,— RM 2,75 RM und von dem Mehrbetrag 3,80 RM.

Der Steuergrundbetrag für das Betriebsvermögen beträgt von je 100,— RM Steuerwert 15 Rpf, der Satz ermäßigt sich bei einem Betriebsvermögen bis 10 000,— RM auf 8 Rpf und bei solchen von 10 000,— bis 20 000,— RM auf 12 Rpf. Durch besonderes Gesetz wird bestimmt, wieviele Hundertteile der Steuergrundbeträge zur Erhebung gelangen. Für Ver-

sicherungs-, Bank-, Kredit- und Warenhandelsunternehmungen kann eine Filialsteuer erhoben werden.

Die Veranlagung erfolgt durch das Finanzamt; der Steuerpflichtige hat als Grundlage für seine Veranlagung eine Steuererklärung abzugeben.

6. Hessen.

Hessen hatte seine Gewerbesteuer bereits im Jahre 1899 den Gemeinden überwiesen. Die damalige Gewerbesteuer stammte aus dem Jahre 1884. Sie war eine Klassensteuer und die Ertragsfähigkeit berechnete sich nach sieben Gewerbeklassen und Ortsklassen, wozu noch Zuschläge nach der Gehilfenzahl und dem Mietwert traten[119]). Im Jahre 1911 wurde die Gewerbesteuer umgestaltet. Die damals geschaffene Gewerbesteuerverfassung blieb bei der Änderung des Gesetzes im Jahre 1920 fast unverändert bestehen. Die Gewerbesteuer bleibt weiter den Gemeinden vorbehalten, das Land kann jedoch Zuschläge erheben. Die letzte Änderung der hessischen Gewerbesteuer datiert vom 10. Mai 1928.

Unter die Steuer fallen sämtliche einem stehenden Gewerbe und dem Bergbau dauernd gewidmeten Gegenstände und Rechte, die einen in Geld abschätzbaren Wert haben. Dazu gehören auch die Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften und die Konsumvereine. Nicht mehr enthält das Gesetz vom Jahre 1928 die Besteuerung des land- und forstwirtschaftlichen Betriebskapitals, nachdem bereits die Zwischenregelungen der Jahre vorher der Landwirtschaft diese Vergünstigungen zugestanden hatten.

Von der Gewerbesteuer befreit sind alle Betriebe, die ausschließlich gemeinnützigen oder mildtätigen Zwecken dienen. Die freien Berufe sind nur befreit, sofern es sich bei ihnen um die Ausübung eines amtlichen Berufes, einer künstlerischen, wissenschaftlichen, schriftstellerischen, unterrichtenden und erziehenden Tätigkeit handelt; Ärzte, Rechtsanwälte, Architekten u. ä. sind daher steuerpflichtig.

Die Gewerbesteuer wird erhoben von den nach den Vorschriften des Reichsbewertungsgesetzes zu bewertenden steuerbaren Anlagen und Betriebskapitals und von dem nach den Vorschriften des Reichseinkommensteuergesetzes zu ermittelnden Ertrage des Unternehmens. Nach der Gewerbesteuerregelung des Jahres 1920 war das Kapital der alleinige Maßstab und der Ertrag wurde nur als Hilfsmaßstab für besondere ertragreiche Betriebe herangezogen.

Der Steuersatz ist ein Proportionalsatz. Jedoch ist zur Schonung kleinerer Betriebe bei der Kapitalsanlage und bei der Ertragsanlage eine Degression eingelegt[120]). Sind im Betriebe mehrere Unternehmer

---

119) Eheberg, Art. Gewerbesteuer a. a. O. S. 1043.
120) S. oben S. 41.

tätig, so werden diese Abzüge nur einmal gewährt. Bei einem Kapital unter 500,— RM und einem Ertrag unter 1200,— RM gelangt die Steuer für den Staat nicht zur Erhebung.

Als Ergänzung der Gewerbesteuer können die Gemeinden noch eine Warenhaussteuer und eine Filialsteuer erheben. Beide bestehen in Form von prozentualen Zuschlägen auf die Gewerbesteuer; durch Ortssatzung können andere Merkmale bestimmt werden. Daneben bestand nach dem Gesetz von 1920 noch eine Steuer auf dem Handel mit ländlichen Grundstücken.

7. Thüringen.

In dem Gebiet des heutigen Thüringens hatte es bis zu dem am 29. Juli 1921 erlassenen Gewerbesteuergesetz nur für einzelne Gebiete verschiedene ältere Gesetze gegeben, so z. B. in Schwarzburg-Rudolstadt und in Sachsen-Altenburg[121]). Nachdem schon in den Jahren 1924 bis 1926 verschiedene Änderungen eingetreten waren, wurde am 23. Juli 1926 ein neues Gesetz veröffentlicht, dessen letzte Fassung vom 10. März 1928 stammt.

Der Gewerbesteuer unterliegen die in Thüringen betriebenen stehenden Gewerbe; dazu gehörten bis zum Jahre 1926 die Land- und Forstwirtschaft und die ihr verwandten Betriebe, sowie bis zur Verordnung vom 11. März 1924 die freien Berufe; seit dem Jahre 1930 ist, wie in Preußen, wieder eine Besteuerung der freien Berufe eingeführt worden, jedoch ohne Erhöhung der Freigrenze. Die Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften, die nach dem Gesetz von 1921 befreit waren, gelten nunmehr als Gewerbebetrieb, selbst wenn sie ihren Geschäftsbetrieb auf die Mitglieder beschränkten und ihre Tätigkeit nicht auf Gewinnerzielung gerichtet ist. Steuerfrei sind ferner das Reich, soweit Reichsrecht entgegensteht, der Staat, die Gemeinden, die Reichsbank und Unternehmungen, die sozialen, mildtätigen oder gemeinnützigen Zwecken dienen und ohne Gewinnabsicht betrieben werden. Auch die Versicherungsvereine a. G. sind befreit.

Nach dem Entwurf des Jahres 1921 sollte die Steuer eine Wertsteuer, eine Spezialvermögenssteuer sein[122]), und zwar hatte man sich eng an das badische und hessische Vorbild angelehnt. Man hielt dies für zweckmäßig, weil dadurch für Grund- und Gewerbesteuer derselbe Maßstab gewonnen wurde. Um besonders gutgehende Unternehmungen stärker zu treffen, hatte man Zuschläge vorgesehen, die je nach der Höhe des 6 %

---

121) Thüringen a. a. O. S. 342.
122) Thüringen a. a. O. S. 342.

übersteigenden Ertrages das Ein- bis Zehnfache des Mehrertrages betragen sollten. Diese wären dann dem veranlagten Wert hinzuzurechnen gewesen. In der ersten Lesung des Gesetzes wurden jedoch als Besteuerungsmaßstäbe das Anlage- und Betriebskapital und der Ertrag gewählt. Zu diesen beiden Maßstäben trat später noch ein fester Einheitssatz für jeden Gewerbebetrieb, Einheitsabgabe genannt.

Das gewerbliche Anlage- und Betriebskapital umfaßt sämtliche dem Gewerbebetriebe gewidmeten Gegenstände und Rechte, soweit es sich nicht um Grundstücke handelt. Ein Schuldenabzug ist bloß bei den Schulden gestattet, die aus dem laufenden Geschäftsbetrieb herrühren. Für die Wertermittlung sind die nach den Vorschriften des Reichsbewertungsgesetzes für das Betriebsvermögen festgestellten Einheitswerte zugrunde zu legen.

Der Ertrag bestimmt sich nach den Vorschriften des Reichseinkommensteuergesetzes. Vom Ertrage dürfen jedoch nicht abgezogen werden die Zinsen für das Gewerbekapital, auch wenn es einem Dritten gehört und für Schulden, die vom Werte des Gewerbekapitals nicht abgezogen werden dürfen, die Bezüge der Gesellschafter der offenen Handelsgesellschaft, der Kommanditgesellschaft u. a. für die ihrer Gesellschaft geleisteten Arbeiten und Dienste. Bei den Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften gehört der sogenannte Kundengewinn nicht zu den abzugsfähigen Betriebsausgaben.

Jeder physische Unternehmer darf von dem Ertrage des Betriebes 1500,— RM als Arbeitsentgelt abziehen. Der Steuersatz ist proportional, seine Höhe wird jährlich durch das Abgabengesetz bestimmt. Durch Abschläge für alle Erträge unter 8000,— RM und ebensolche für die Kapitalwerte unter 20 000,— RM verwandeln sich die proportionalen Tarife jedoch in progressive; dazu tritt dann die Einheitsabgabe in der gesetzlichen Höhe von 8,— RM im Jahre.

Die Veranlagung fand bis zum 1. April 1928 durch die Rentämter statt; an diesem Termin wurde sie auf die Finanzämter übertragen.

8. Mecklenburg-Schwerin.

Die vor dem Kriege bestehende Gewerbesteuer teilte die wichtigsten Gewerbe in drei Klassen ein, zur ersten Klasse gehörten der Handel, die Fabriken, Bergwerke usw., zur zweiten das Handwerk und zur dritten die wichtigsten Nahrungsmittelgewerbe wie Bäcker, Fleischer und Müller. Für jede Klasse gab es einen besonderen Steuertarif und zwar einen Steuerbetragstarif. Die Erwerbsgesellschaften, Sparkassen, Eisenbahnen, Schiffahrtsunternehmen, Zuckerfabriken, Brauer, Brenner und Pächter wurden auf andere Weise zur Steuer herangezogen. Bei ihnen richtete

sich die Höhe der Steuer bald nach der Höhe des Ertrages unter Berücksichtigung der Höhe der verteilten Dividenden, bald nach der Menge der hergestellten Erzeugnisse, oder nach der Beschaffenheit der zum Betriebe erforderlichen Einrichtungen und endlich auch nach der zu bezahlenden Pachtsumme. Die Veranlagung erfolgte auf Grund von Schätzungen durch die Einschätzungskommission. Der Steuerpflichtige konnte gehört werden und war verpflichtet, die erforderlichen Angaben zu machen[123]). Die Gewerbesteuer scheint seit dem Jahre 1914, in welchem Jahre eine Einkommensteuer und eine Ergänzungssteuer eingeführt wurde, nicht mehr erhoben worden zu sein[124]).

Mecklenburg war nach der Neuordnung des Reichssteuersystems einer der ersten deutschen Staaten, der sich eine neue Gewerbesteuer schuf und zwar durch Gesetz vom 9. Dezember 1920, abgeändert durch die Gesetze vom 19. Mai 1923, vom 27. Dezember 1924, vom 8. April 1925 und vom 9. April 1927, und die Verordnung vom 2. Februar 1929.

Unter die Steuer fallen neben dem eigentilchen Gewerbe auch die freien Berufe; ausgenommen ist die Ausübung der Kunst, sowie einer wissenschaftlichen oder schriftstellerischen Tätigkeit. Die Genossenschaften einschließlich der Konsumvereine sind nach dem Gesetz vom 19. Mai 1923 unbeschränkt der Gewerbesteuer unterworfen. Befreiung genießen das Reich, der Staat und die Gemeinden sowie solche Anstalten und Personenvereinigungen, die Unterrichts-, Siedlungs- oder sonstigen gemeinnützigen Zwecken dienen. Diese Befreiungen gelten mit Ausnahme des Reichs nur, wenn die Unternehmungen ohne die vorherrschende Gewinnabsicht betrieben werden.

Die Bemessungsgrundlage war nach dem Gesetz vom 9. Dezember 1920 die Ertragsfähigkeit, d. h. nach dem Gewerbesteuergesetz der Betrag, der bei der jeweiligen wirtschaftlichen Lage in Betrieben dieser Art nach Abzug der Werkungskosten erfahrungsgemäß als Jahresertrag angenommen werden kann.

Nach dem jetzt geltenden Recht sind die Bemessungsgrundlagen der Ertrag und das Kapital. Für die Ermittlung des Ertrages sind die Bestimmungen des Reichseinkommensteuergesetzes, für die Feststellung des Kapitals die des Reichsbewertungsgesetzes maßgebend. Dabei sind für Ertrag und Kapital bestimmte Abweichungen zu beachten.

Die Veranlagung findet jährlich statt, und zwar wird das Kalenderjahr zugrunde gelegt. Bei Betrieben mit abweichendem Wirtschaftsjahr kann

---

123) Eheberg, Art. Gewerbesteuer a. a. O. S. 1013.
124) Lotz, a. a. O. 1. Aufl. 333.

letzteres herangezogen werden. Jeder Steuerpflichtige muß eine Steuererklärung abgeben; die Veranlagung liegt bei dem zuständigen Finanzamt.

Die Gewerbesteuer hatte ursprünglich einen Stufentarif. Seit dem Jahr 1923 ist der Tarif durchgestaffelt. Für alle physischen Personen ist ein Abzug von 1500,— RM an der Ertragsanlage zugelassen, soweit der Steuerpflichtige aus dem Gewerbebetrieb vorwiegend seinen und seiner Angehörigen Unterhalt bestreiten muß.

9. Oldenburg.

Die Gewerbesteuer wird hier durch Gesetz vom 27. August 1920 eingeführt; bis dahin hatte es in Oldenburg keine Gewerbesteuer gegeben; das Gesetz wurde öfter abgeändert, zuletzt durch Gesetz vom 30. November 1927. Der Steuer sind alle in Oldenburg betriebenen stehenden Gewerbe unterworfen, dazu zählen auch die freien Berufe mit Ausnahme künstlerischer, wissenschaftlicher und schriftstellerischer Betätigung. Der Steuer unterliegen nicht die Land- und Forstwirtschaft einschließlich des Verkaufs selbstgewonnener Erzeugnisse in rohem Zustande oder in landesüblicher Verarbeitung; dagegen fällt jede Ausnutzung der landwirtschaftlichen Produktion auf gewerbliche Art, wie z. B. Viehmast und Milchwirtschaft mit gekauftem Futter, unter die Gewerbesteuer. Steuerfrei bleiben die Betriebe des Reichs, des Landes, gemeinnützige Unternehmungen von Gemeinden und Gemeindeverbänden, insbesondere auch die Versorgungsbetriebe und sonstige Unternehmungen zu wohltätigen und gemeinnützigen Zwecken auf Antrag. Genossenschaften aller Art sind jedoch steuerpflichtige Betriebe.

Der Besteuerung wird der im abgelaufenen Jahre erzielte Ertrag zugrunde gelegt; maßgebend ist das Geschäftsjahr. Der steuerpflichtige Ertrag ist nach den Bestimmungen des Reichseinkommen- und des Körperschaftsteuergesetzes zu berechnen. Dabei sind die Betriebskosten und Abschreibungen in angemessener Weise zu berücksichtigen. Die aus den Betriebseinnahmen gemachten Ausgaben für Verbesserungen und für den Unterhalt des Unternehmers gehören zum Ertrage. Zinsen für das Anlage- und Betriebskapital sowie für Schulden, die zur Erweiterung des Geschäfts aufgenommen worden sind, dürfen nicht abgezogen werden. Betriebe, die weniger als 2400,— RM Ertrag haben, bleiben von der Steuer frei. Die Steuer wird nach einem Stufentarif erhoben. Die Veranlagung erfolgt durch das Finanzamt.

10. Braunschweig.

Vor dem Kriege beruhte die Gewerbesteuer in Braunschweig auf dem Gesetz vom 6. April 1908. Danach war nur das Gewerbe im engeren Sinne

steuerpflichtig, nicht dagegen die Landwirtschaft und die freien Berufe. Der Tarif bestand aus 24 Steuerklassen. In diese Klassen wurden die steuerpflichtigen Gewerbe, die in fünf Gruppen zerfielen, unter Berücksichtigung des Anlage- und Betriebskapitals, des Umsatzes, des Wertes der Jahreserzeugung oder der Zahl der beschäftigten Personen eingeordnet; diese Eingruppierung stand dem Steuerkollegium zu[125]). Am 15. Februar 1923 erhielt Braunschweig eine neue Gewerbesteuer; die letzte Neufassung der Gewerbesteuer datiert vom 4. Juli 1927. Der Steuer sind die stehenden Gewerbe unterworfen einschließlich der freien Berufe. Ferner sind die Genossenschaften steuerpflichtig, selbst wenn sie sich auf ihre Mitglieder beschränken und ihre Tätigkeit nicht auf Gewinnerzielung gerichtet ist. Nicht mehr gehören die nach dem Gesetz vom 15. Februar 1923 der Gewerbesteuer unterworfenen Land- und Forstwirtschaften zu den steuerpflichtigen Betrieben. Ferner bleiben steuerfrei das Reich, das Land, die Reichsbank und die Braunschweigische Staatsbank und die Gemeinden, ebenso Stiftungen und Personenvereinigungen mit sozialen Zwecken, deren Gewinn nur zur Deckung von Verwaltungskosten zu dienen hat, und die Versicherungsvereine a. G.

Als Bemessungsgrundlagen dienen der Gewerbeertrag und das Gewerbekapital. Gewerbeertrag und Gewerbekapital werden nach den Bestimmungen des Reichseinkommensteuergesetzes bzw. Reichsbewertungsgesetzes festgestellt.

Der Steuersatz ist ein Proportionalsatz, der jedes Jahr festgesetzt wird. Für Betriebe, deren Inhaber natürliche Personen sind, kann der Finanzminister eine Ermäßigung des Steuersatzes eintreten lassen; da diese Ermäßigungen abgestuft werden nach der Höhe des Ertrages oder des Gewerbekapitals, ergibt sich in beiden Fällen ein Stufentarif, allerdings mit nur wenigen Stufen.

Die Veranlagung erfolgt durch Steuerausschüsse, der Veranlagung ist das letzte vor der Veranlagung abgelaufene Kalender- bzw. Geschäftsjahres zugrunde zu legen. Jeder Gewerbetreibende hat auf Aufforderung der Veranlagungsbehörde eine Steuererkläung abzugeben.

11. Anhalt.

Das Gewerbesteuergesetz vom 9. Mai 1905 wurde mit verschiedenen Änderungen auch nach der Revolution beibehalten. Ein neues Gewerbesteuergesetz wurde am 16. April 1927 erlassen. Die Steuer ruht auf sämtlichen stehenden Gewerben. Dazu gehören nach dem Gesetz vom 16. April 1927 nicht mehr die Land- und Forstwirtschaft einschließlich der Neben-

125) Albert Rahmus, Das Staatsrecht des Herzogtums Braunschweigs, S. 83.

betriebe. Die freien Berufe unterlagen seit dem Jahre 1920 der Gewerbesteuer, aber nur die Ärzte, Rechtsanwälte und Markscheider. Diese Besteuerung wurde im Jahre 1922 für Ärzte mit Kassenpraxis durch den Abzug eines Betrages von 50 000,— ℳ, soweit dieser Ertrag von den Krankenkasseneinnahmen herrührte, gemildert. Im Jahre 1923 tritt vollständige Befreiung der freien Berufe ein, die aber durch Verordnung vom 23. November 1930 wieder beseitigt wird. Die Steuerfreiheit der Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften, die den Geschäftsverkehr auf die Mitglieder beschränken und die Rückvergütung nur nach dem Umsatz verteilen, findet sich im Jahre 1927 nicht mehr.

Der Steuer unterliegen nicht das Reich, soweit eine Besteuerung unzulässig ist, der Staat und die Gemeinden und Gemeindeverbände, soweit ihre Betriebe der Körperschaftssteuer nicht unterliegen. Unternehmungen, deren Gewinn ausschließlich zu wohltätigen und gemeinnützigen Zwecken verwendet wird, können befreit werden.

Die Steuerbemessungsgrundlage ist der Gewerbeertrag und das Gewerbekapital. Der Ertrag wird mit gewissen Abweichungen nach den jeweilig geltenden Vorschriften des Reichseinkommensteuergesetzes über das steuerbare Einkommen und dessen Ermittlung festgestellt. Das Gewerbekapital umfaßt sämtliche dem Gewerbebetrieb dauernd gewidmeten Werte einschließlich solcher, die dem Betriebe dienen, aber nicht dem Eigentum des Betriebsinhabers unterstehen. Die mit den Gewerbebetrieben in wirtschaftlichem Zusammenhang stehenden Schulden dürfen mit Ausnahme der zu Erweiterungen und ähnlichen Zwecken aufgenommenen abgezogen werden.

Die Steuer wird nach einem mäßig gestaffelten Tarif erhoben. Die Veranlagung erfolgt durch die Schätzungskommission auf Grund einer Steuererklärung.

Bis zum Jahre 1923 bestand für den Kleinverkauf von Spirituosen noch eine Sondersteuer, die sich nach der Größe des Betriebes bemaß.

12. Hamburg.

Hamburg besaß vor dem Kriege keine Gewerbesteuer. Es erhielt diese durch Gesetz vom 13. Juni 1921 / 4. April 1923. Zahlreiche Änderungen in den nächsten Jahren führten schließlich zum Erlaß des jetzt geltenden Gewerbesteuergesetzes vom 10. März 1926. Der Steuer sind die stehenden Gewerbe unterworfen. Befreiung treten ein für das Reich und das Land, seit dem 1. Oktober 1930 nur noch für die der reinen Kunst oder reinen Wissenschaft gewidmeten freien Berufe. Für die Land- und Forstwirtschaft sowie für die Fischerei, soweit sie mit einer geringeren Kraft als 50 PS. betrieben wird. Weiter sind befreit Versicherungsvereine a. G., die nur

Mitglieder versichern; schließlich unterliegen Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften, die den Geschäftsbetrieb auf die Mitglieder beschränken, nicht der Steuerpflicht. Die Steuerbemessungsgrundlage ist der Ertrag und die Lohnsumme. Für die Ermittlung des Ertrages sind die für die Reichseinkommensteuer bzw. Körperschaftssteuer geltenden Bestimmungen beizuziehen. Nicht abzugsfähig sind die Zinsen für das Anlage- und Betriebskapital und für Schulden, die zur Erweiterung und Verbesserung des Betriebes gemacht worden sind; ebenso die für dieselben Zwecke gemachten Ausgaben, soweit sie aus den Betriebseinnahmen stammen. Steuerfrei sind Gewerbetreibende, deren Jahresertrag 3000,— RM nicht überstiegen hat.

Im Jahre 1923 wurde für die im Freihafenbezirke gelegenen Betriebe als weiterer Steuermaßstab die Höhe der Löhne und Gehälter der im Gewerbebetriebe beschäftigten Personen eingeführt. Diese Ausnahme stellte lediglich eine Verkehrsabgabe dar, da der Ertrag zur Aufrechterhaltung der Dampfschiffahrt und des Fährbetriebes Verwendung finden sollte, der auf andere Weise nicht finanziert werden konnte[126]). Im November wurde diese Gehaltsummensteuer auch auf die in dem übrigen Teile des Hamburgischen Gebietes betriebenen Unternehmungen ausgedehnt und auch im Gesetz vom 10. März 1926 beibehalten.

Für die Ertragsanlage besteht für die nicht der Körperschaftssteuer unterliegenden Steuerpflichtigen ein Staffeltarif, dessen Steuersätze von 3 v. H. bis auf 12 v. H. steigen, für die Körperschaften ein Proportionaltarif in Höhe von 6 v. H. des Ertrages. Für die Gehaltssummensteuer gilt ein Proportionalsatz von 1 v. H. der gezahlten Löhne und Gehälter. Dieser Satz ermäßigte sich bis zum 1. April 1928 bei Betrieben mit mehr als 400 Arbeitern für die über die Zahl 400 hinausgehende Arbeiterzahl auf ½ v. H. und für die über die Zahl 1000 hinausgehende Arbeiterzahl auf ¼ v. H.

13. Bremen.

Bremen, das bereits vor dem Kriege eine Firmen- und Gewerbesteuer hatte, ordnete seine Gewerbesteuern durch Gesetze vom 21. Mai 1921 / 30. Oktober 1924 neu. Steuerpflichtig ist das stehende Gewerbe einschließlich der freien Berufe und der Landwirtschaft, wenn der durchschnittliche Jahresertrag 2000,— RM beträgt.

Befreit sind das Reich, Land und Gemeinden, ebenso kleinere Versicherungsgesellschaften a. G., die keinen Gewinn abwerfen, und gemeinnützige und ähnliche Unternehmungen.

---

126) Jürgen-Brandt, Hamburgs Finanzen, S. 67.

Die Gewerbesteuer ist eine reine Gewerbeklassensteuer. Die steuerpflichtigen Betriebe werden nach dem Umfang ihrer Geschäfte unter Berücksichtigung der Höhe des Anlage- und Betriebskapitals, der Größe und des Wertes ihres Umsatzes und der Zahl der von ihnen beschäftigten Arbeiter und Angestellten oder nach dem durchschnittlichen Jahresertrag in fünf Abteilungen eingeteilt. Jede Abteilung hat einen Steuerbetrag aufzubringen, der gleich dem Produkt der zahlenden Mitglieder und des mittleren Steuersatzes ist. Die Umlegung der Steuersumme erfolgt in den Abteilungen derart, daß für jedes Mitglied ein dem Umfange oder durchschnittlichen Ertrage entsprechender Betrag festgesetzt wird.

Die Steuersätze betragen für Abteilung I mindestens 2000,— *RM*, für Abteilung II 600,— bis 1999,— *RM*, für Abteilung III 180,— bis 599,— *RM*, für Abteilung IV 60,— bis 179,— *RM* und für Abteilung V 10,— bis 59,— *RM*. Die mittleren Steuersätze dazu sind 4600,— *RM*, 1200,— *RM*, 350,— *RM*, 115,— *RM* und 23,— *RM*. Betriebe, bei denen die Veranlagung zu dem niedrigsten Steuersatz von 10,— *RM* eine Härte bedeuten würden, können von der Gewerbesteuer befreit werden.

14. Lübeck.

In Lübeck wird eine Gewerbesteuer nach dem Gesetz vom 10. Juli 1926 erhoben; ihr unterliegen nicht nur die stehenden Gewerbe, sondern auch die Land- und Forstwirtschaft, die Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften und die freien Berufe. Befreit sind die Betriebe von Reich, Land und den Gemeinden.

Die Steuer wird in Form einer Gewerbeertragssteuer und einer Gehalts- und Lohnsummensteuer erhoben.

Ertrag ist der erzielte Gewinn des Gewerbebetriebes. Er bestimmt sich nach den Vorschriften des Einkommensteuergesetzes bzw. Körperschaftssteuergesetzes. Zu beachten ist, daß das Gesetz keine Einschränkung des Schuldenabzuges kennt. Der Tarif der Ertragssteuer ist gestaffelt. Die Steuersätze steigen von 1,5 v. H. bis auf 6 v. H. Gewerbebetriebe, deren Jahresertrag 3000,— *RM* nicht überstiegen hat, sind steuerfrei.

Die Gehalts- und Lohnsummensteuer wird erhoben nach dem Betrage der Gehälter und Löhne, die innerhalb eines Kalendervierteljahres an die in dem Betriebe beschäftigten Arbeitnehmer gezahlt sind. Die Gehaltssummensteuer beträgt 1,5 v. H. der an Angestellte gezahlten Gehälter und die Lohnsummensteuer 1 v. H. der an Arbeiter gezahlten Löhne. Bei Betrieben mit mehr als 100 Arbeitern wird die Lohnsummensteuer dergestalt ermäßigt, daß für die über die Zahl von 100 beschäftigten Arbeiter nur ½ v. H. des Lohnbetrages zu entrichten ist. Mit Wirkung vom 1. April 1930 sind die Steuersätze um 15 v. H. erhöht worden.

15. Lippe.

Das geltende Gewerbesteuerrecht beruht auf dem Gesetz vom 15. Mai 1926 und 2. Mai 1928. Steuerpflichtig sind alle stehenden Gewerbe einschließlich der freien Berufe aber ausschließlich der Landwirtschaft.

Besteuerungsmaßstäbe sind der Gewerbeertrag und das Gewerbekapital. Die Feststellung des Ertrages und Kapitals erfolgt nach den Bestimmungen der entsprechenden Reichsgesetze. Beim Ertrage gehören nicht zu den abzugsfähigen Betriebsausgaben die Zinsen für laufende Kredite, die Bezüge der Gesellschafter von gewissen Gesellschaften für die ihrer Gesellschaft geleisteten Dienste und der sogenannte Kundengewinn von Einkaufsgenossenschaften, soweit er 5 v. H. nicht übersteigt. Vom Kapital sind die aus dem laufenden Geschäftsbetrieb herrührenden Schulden abzugsfähig.

Der Tarif ist für die Ertragsanlage und Kapitalsanlage durchgestaffelt. Es beträgt der Steuersatz

für die ersten	1500,— *RM*	des steuerpflichtigen Ertrages	0,75 v. H.
„ „ weiteren	1500,— „	„ „ „	1,25 v. H.
„ „ „	Beträge		1,75 v. H.

1500,— *RM* bleiben in jedem Falle steuerfrei. Bei den freien Berufen werden außerdem die von der Umsatzsteuer befreiten Teile des Einkommens, soweit sie 3000,— *RM* nicht übersteigen, bei der Ertragsfeststellung nicht mitgerechnet. Für das Gewerbekapital beträgt die Steuer

für die ersten angefangenen oder vollen	5 000,— *RM*	0,5 v. T.
„ „ weiteren „ „ „	25 000,— „	1 v. T.
„ „ „ Beträge		1,25 v. T.

übersteigt das Gewerbekapital nicht 3000,— *RM*, so entfällt die Besteuerung nach dem Gewerbekapital.

16. Mecklenburg-Strelitz.

Für Mecklenburg-Strelitz gilt das Gewerbesteuergesetz vom 28. März 1924. Zu den steuerpflichtigen Gewerben zählt das Gesetz den Abbau von Bodenbestandteilen und die Fischerei. Steuerfrei sind außer der Land- und Forstwirtschaft auch die Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften und die Tätigkeit der freien Berufe. Reichsbetriebe sind insoweit steuerpflichtig, als Reichsrecht nicht entgegensteht. Einzelnen Stiftungen, Anstalten und Personenvereinigungen kann für die von ihnen im öffentlichen Interesse und für gemeinnützige Zwecke betriebenen gewerblichen Unternehmungen Steuerfreiheit gewährt werden.

Die Besteuerung erfolgt nach Gewerbeklassen. Zur Klasse I gehören Betriebe mit einem Reinertrag über 12 000,— RM oder einem Kapital von 150 000,— RM und darüber. Klasse II umfaßt die Betriebe von 4000,— bis 12 000,— RM Ertrag oder von 20000,— bis 150000,— RM Kapital und Klasse III die Betriebe von 1000,— bis 4000,— RM Ertrag oder von 2000,— bis 20 000,— RM Kapital. Bestimmte Betriebe, wie Zweigstellen, Fabrikbetriebe, die nicht nur vorübergehend mechanische oder tierische Triebwerke verwenden und mindestens zehn Arbeiter regelmäßig beschäftigen, sowie Brauereien und Brennereien sind mindestens in Klasse II einzureihen.

Betriebe mit weniger als 10 000,— RM Reinertrag und 2000,— RM Kapital bleiben von der Gewerbesteuer befreit. Der Reinertrag und das gewerbliche Anlage- und Betriebskapital ist mit gewissen Abweichungen nach den entsprechenden Reichsgesetzen zu ermitteln. Die Höhe der Steuer darf in Städten bis auf 12 v. H., in den Amtsbezirken bis auf 6 v. H., mit ministerieller Genehmigung ausnahmsweise auf 15 v. H. und 7½ v. H. des Ertrages festgestellt werden. Die Steuersätze sind durch die Steuergesellschaften in den Gewerbesteuerklassen II und III in der Weise zu verteilen, daß die geringste Steuer nicht weniger als die Hälfte, in Klasse III nicht weniger als ein Drittel, die höchste Steuer nicht mehr als das 1½ fache, in Klasse II nicht mehr als die Hälfte des betreffenden Steuersatzes beträgt.

17. Schaumburg-Lippe.

Für die Gewerbesteuer blieb das Gesetz vom 9. Mai 1906 auch in den ersten Jahren nach der Revolution mit kleinen Änderungen maßgebend. Durch Verordnung vom 27. Juni 1927 wurde eine Neufassung des Gewerbesteuergesetzes vorgenommen. Wie schon vor dem Kriege, so bleibt auch jetzt die Gewerbesteuer den Gemeinden reserviert. Der Steuer sind die stehenden Gewerbe unterworfen. Unternehmungen, deren Gewinn ausschließlich zu wohltätigen oder gemeinnützigen Zwecken verwendet wird, können freigestellt werden. Der Steuer unterliegen nicht die Land- und Forstwirtschaft, während die freien Berufe seit dem Gesetz vom 26. März 1930 in die Steuer einbezogen wurden. Genossenschaften und andere Vereinigungen, die nur den Bedürfnissen der eigenen Mitglieder dienen, sind gewerbesteuerfrei.

Die Bemessungsgrundlage bildete ursprünglich der Ertrag; nach dem jetzt geltenden Gewerbesteuerrecht wird die Steuer nach dem Gewerbeertrag und dem Gewerbekapital bemessen, an dessen Stelle auf Beschluß der Gemeinde die Lohnsumme treten kann. Der Gewerbeertrag wird nach den Bestimmungen des Reichseinkommensteuergesetzes unter Berück-

sichtigung gewisser Vorbehalte festgestellt. Als Gewerbekapital gilt das Betriebsvermögen im Sinne des Reichsbewertungsgesetzes, soweit es dem gewerbesteuerpflichtigen Betriebe dauernd gewidmet ist, mit Ausnahme der von der Grundvermögenssteuer getroffenen Gegenstände.

Die Steuer wird nach einem gestaffelten Tarif erhoben. Sie beträgt für die ersten angefangenen oder vollen 1500,— RM. ½ v. H., für weitere 1200,— RM 1 v. H., für die nächsten 1200,— RM 1½ v. H. und für alle höheren Beträge 2 v. H. Bei Lohngewerbetreibenden ermäßigen sich diese Sätze für die ersten 3900,— RM auf die Hälfte. Natürliche Personen können sich vom Ertrag 1500,— RM als Arbeitsentgelt abziehen. Die Veranlagung erfolgt durch den Gewerbesteuerausschuß. Inwieweit eine Steuererklärung abzugeben ist, bestimmt die Landesregierung.

D. Die Reichsrahmengesetzgebung für die Gewerbesteuer.

1. Der Weg zum Reichsrahmengesetz.

Die Vielgestaltigkeit der Gewerbesteuern, die auch nach der Neuordnung der Finanzverfassung des Deutschen Reiches in den deutschen Ländern aufrecht erhalten blieb, trotzdem gewisse Richtlinien die Ausgestaltung der Ertragssteuern in dem Landessteuergesetz, dem späteren Finanzausgleichsgesetz festgelegt waren[127]), gab Anlaß zu einem von seiten der Wirtschaft geführten Kampfe gegen die Einzelsteuergesetzgebung der Länder. Nimmt doch gerade die Gewerbesteuer vom Standpunkt der Wirtschaft aus eine ganz überragende Stellung ein. Das Ziel dieses Kampfes war, zu erreichen, daß die Wirtschaft in ganz Deutschland unter denselben Bedingungen, d. h. vor allem, unter einer gleichmäßigen steuerlichen Belastung arbeiten kann. Die Unübersichtlichkeit und Unvergleichbarkeit der Gewerbesteuern muß beseitigt werden[128]).

Der Gedanke einer „Reichsgewerbesteuer" ist übrigens sehr alt; ihre Erträgnisse sollten allerdings dem Reiche zugute kommen; denn schon um das Jahr 1870 wurde die Frage einer Reichsgewerbesteuer erwogen[129]). Später hat Strutz einer Reichsgewerbesteuer mit der Schaffung tunlichst gleicher Wettbewerbsbedingungen in einem einheitlichen Wirtschaftsgebiet das Wort geredet[130]).

Den ersten Erfolg des Kampfes um eine Vereinheitlichung der Gewerbesteuern stellt das Reichsbewertungsgesetz vom 10. August 1925 dar, das eine einheitliche Bewertung des Betriebsvermögens für Reich und Länder brachte. Daß eine einheitliche Bewertung notwendig war, wird sich nicht leugnen lassen, wenn man erfährt, bis zu welchem Grade Abweichungen in der Bewertung vorkamen. Nach der Begründung zeigte ein Vergleich der für die Vermögenssteuer für 1924 festgesetzten Werte mit dem Werte,

---

127) S. oben S. 11 ff.
128) Trumpler, Wie soll das Reichsrahmengesetz betr. die Gewerbesteuer aussehen? Deutsche Wirtschaftszeitung 1927, S. 433.
129) Gerloff, Die Finanz- u. Zollpolitik des Deutschen Reiches, S. 587.
130) Preuß. Jahrbücher Bd. 64, S. 407 in Schriften d.V.f.S. Nr. 156, Bd. 2, S. 183.

die für den gleichen Gegenstand für Landessteuerzwecke festgesetzt worden waren, Unterschiede, die nicht selten einem vielfachen des Wertes des Gegenstandes gleichkamen[131]).

Allerdings gelang es hier den Ländern, noch gewisse Ausnahmen von der Einheitsbewertung durchzusetzen. Ein Teil dieser Ausnahmen ist begründet mit dem grundsätzlichen Unterschied zwischen der Vermögenssteuer als einer Personalsteuer, die sich nach der Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen richtet und den Realsteuern, die ohne Rücksicht auf die Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen gewissermaßen nur nach Eigenschaften des Steuerobjekts selbst erhoben werden[132]). Schließlich blieb es den Ländern gänzlich unbenommen, sich diesen Eingriffen praktisch dadurch zu entziehen, daß sie den Gewerbesteuern andere Merkmale als den Wert zugrunde legten.

So war dieser Erfolg gering gemessen an der Tatsache, daß dem Ertrage bei der Gewerbebesteuerung größere Bedeutung zukommt, gibt es doch kein Land, das nicht die Gewerbeertragssteuer als einen Besteuerungsmaßstab eingeführt hat. So war es auch weiterhin kaum möglich, zuverlässig zu errechnen, wie sich die Gewerbesteuer des einen Landes in ihrer Auswirkung auf die Wirtschaft zur Gewerbesteuer eines anderen Landes verhält[133]). Außer den oben genannten Gründen sprechen aber noch weitere für eine Vereinheitlichung der Ertragssteuer; denn auch der Wunsch, endlich einmal zu einem „endgültigen" Finanzausgleich zu gelangen, schien seiner Verwirklichung näher zu rücken, wenn man eine Vereinheitlichung der Ertragssteuern herbeigeführt haben würde. Weiter schien es der Reichsregierung aus außenpolitischen Rücksichten unbedingt geboten, ein Reichsrahmengesetz für die Realsteuern vorzulegen, da vom Ausland immer darauf hingewiesen wurde, daß über die durchschnittliche Höhe der Realsteuerbelastung ein einigermaßen zutreffendes Bild nicht gewonnen werden kann. Daraus würden dann Schlüsse gezogen, die nicht zum Vorteil Deutschlands ausfallen[134]).

Wenn also gewichtige Gründe auf eine Vereinheitlichung der Realsteuern hindrängten, so darf nicht übersehen werden, daß vom staatspolitischen und staatsrechtlichen Gesichtspunkt die Rahmenregelung einen entscheidenden Eingriff in die Finanzhoheit der Länder, soweit sie ihnen die Erzbergersche Finanzreform noch gelassen hatte, bedeutete. Man wird es verstehen können, wenn die Länder einen scharfen Kampf um den Rest

131) Begründung zum Reichsbewertungsgesetz, Reichstagsdrucksache 1924, Nr. 797, S. 21.
132) Strutz, H.d.R.St. S. 159.
133) Frenzel, Was bringt das Gewerbesteuerrahmengesetz? Mittlg. der Industrie- u. Handelskammer Berlin. 1929, S. 421.
134) Reichstagsdrucksache 1928, Nr. 568, S. 59.

ihrer finanziellen Selbständigkeit führten[135]). Ist doch die Gewerbesteuer die letzte maßgebende bewegliche Steuer, deren Ausschöpfung den Ländern und Gemeinden nach Maßgabe ihres Finanzbedarfes überlassen ist[136]). Sie ist gewissermaßen das letzte Aushilfsmittel, das die Länder zur Deckung ihrer Ausgaben heranziehen müssen, soweit die Anteile an den Reichssteuern nicht ausreichen und der Lastenausgleich versagt. Das letzten Endes verbleibende Defizit wird schließlich durch eine Erhöhung der Gewerbesteuer gedeckt[137]). Von seiten der Kommune wird außerdem darauf hingewiesen, daß durch die Zerschneidung der Beziehungen, die bisher zwischen Gemeinden und Gewerbe bestanden, der Gedanke der örtlichen Selbstverwaltung zurückgedrängt und das örtliche kulturelle Leben geschädigt würde[138]).

Da die Initiative zu der Reichsrahmenregelung von den wirtschaftlichen Spitzenverbänden ausgegangen ist, so bedeutet sie einen Erfolg der Wirtschaft, vor allem der Spitzenverbände von Industrie, Handel und Gewerbe gegenüber dem Willen der Länder zur Wahrung ihrer Hoheitsrechte[139]). Denn trotz der Widerstände der Länder, besonders Bayerns [aber auch Pistorius (Württemberg) wendet sich gegen eine Vereinheitlichung der Realsteuern[140])], wurde die Gewerbesteuerrahmengesetzgebung durch die Verordnung des Reichspräsidenten zur Sicherung von Wirtschaft und Finanzen vom 1. Dezember 1931 zur Wirklichkeit. Hand in Hand mit der Vereinheitlichung sollte eine Senkung der Realsteuern gehen, da sie gegenüber der Vorkriegszeit eine ganz exorbitante Höhe erreicht hatten. In Preußen betrug die Steigerung bei der Gewerbesteuer gegenüber der Vorkriegszeit fast das Sechsfache[141]).

Der Name Reichsrahmengesetz besagt nun nicht, daß die Gewerbesteuer bis in die allerletzte Kleinigkeit geregelt wird, sondern den Ländern wird noch Raum für eigene Bestimmungen gelassen. Dies ist schon deshalb notwendig, weil der Finanzbedarf der einzelnen Länder und Gemeinden von jeher so verschieden war und in alle Zukunft in so erheblichem Maße voneinander abweichen wird, daß der Gedanke einer Vereinheitlichung in dieser Richtung eine Utopie darstellt[142]).

Auch aus dem Grunde, daß die Gewerbesteuer nach wie vor eine Landessteuer bleiben soll, wird im Gesetzentwurf betont, daß es nicht

135) Sudau, Die geplante Reichsrahmenregelung der Grund- und Gewerbesteuer, S. 60.
136) von Eynern, Wie soll die künftige Gewerbesteuer aussehen? Dt. W. Ztg. 24. Jahrg. S. 694.
137) Hausmann, Gewerbesteuer und Finanzausgleich. Steuer und Wirtschaft, 1926, Nr. 8 S. 3.
138) Jessen, Soll die Gewerbesteuer eine Realsteuer bleiben? Ztschr. f. Komm. W. 1926, S. 1597.
139) Strutz, Das Gewerbesteuerrahmengesetz. Dt. Steuerzeitung 1927, S. 856.
140) Pistorius, Gemeindefinanzen u. Steuern. Ztschr. f. d. ges. St. 1931, S. 580.
141) Hog-Arens, Die preußische Gewerbesteuer, Nachtr. 1931, S. 3.
142) Weckerle, Die reichsrechtl. Vorschriften über die Gewerbesteuer nach der neuen Notverordnung. Deutsche Steuerzeitung 1930, S. 494.

angängig ist, daß von Reichs wegen alles selbständig geregelt und den Ländern und Gemeinden kein weiterer Spielraum gelassen wird[143]).

Trotzdem bedeutet die nunmehrige Regelung einen so erheblichen Schritt auf dem Wege zu einem einheitlichen Reichssteuerrecht für die Realsteuern, daß in Zukunft auf diesem Gebiete nicht mehr viel zu tun übrig bleibt. Daß das Tempo der Vereinheitlichung wohl etwas zu sehr beschleunigt worden ist, gibt Dr. Bund zu folgenden Bemerkungen Anlaß[144]): Man hätte, zunächst wenigstens, sehr wohl den Ländern noch eine ihren wirtschaftlichen Verhältnissen und Bedürfnissen entsprechende Freiheit lassen können, z. B. auf dem Gebiete der Steuerbefreiungen, der Regelung der Zahlungstermine und im beschränkten Umfange sogar für die Festsetzung der Freigrenzen und der Steuerstaffelung, auch wenn dadurch die Pflöcke der Vereinheitlichung einstweilen noch zurückgesteckt worden wären. Inzwischen ist durch Verordnung des Reichsfinanzministers auf Antrag der entsprechenden Landesregierungen das ursprünglich für den 1. April 1932 Inkrafttreten des Gewerbesteuerrahmengesetzes für das Rechnungsjahr 1932 und zwar für den größten Teil des Reichsgebietes außer Kraft gesetzt worden[145]), so daß vorläufig das Gewerbesteuerrahmengesetz nur in einem sehr kleinen Gebiete Deutschlands Geltung besitzt.

2. Das Gewerbesteuerrahmengesetz.

Wenden wir uns den Einzelheiten der Reichsrahmenregelung für die Gewerbesteuer zu, so vermissen wir auch hier eine Definition des Gewerbebegriffes; hingegen gibt das Gesetz eingehende Abgrenzungen der Gewerbetätigkeit an. Zu beachten ist, daß die Gewerbesteuerpflicht nicht von dem Vorhandensein einer Betriebsstätte abhängig ist. Hierdurch wird ermöglicht, daß derjenige Gewerbetreibende, der seine Tätigkeit zwar innerhalb einer Gemeinde ausübt, und daher nicht zum Wandergewerbe zählt, der aber keine Betriebsstätte unterhält, ebenfalls von der Gewerbesteuer erfaßt wird[146]).

Die Tätigkeit der freien Berufe, die im Gesetzentwurf nicht der Steuer unterlag, ist bis auf die Ausübung eines der reinen Wissenschaft gewidmeten freien Berufs gewerbesteuerpflichtig. Diese Änderung ist nur darauf zurückzuführen, daß inzwischen weitere Länder, wie z. B. Preußen und Hamburg, die Gewerbesteuerpflicht der freien Berufe eingeführt haben,

143) Reichstagsdrucksache 1928, Nr. 568, S. 60
144) Bund, Probleme im Entwurf des Steuervereinheitlichunggesetzes, Dtsch. Steuerztg. 1929, S. 99.
145) Verordnung des Reichsfinanzministers vom 17. Februar 1932, R.G.Bl. I, S. 73. Es handelt sich um folgende Länder: Preußen, Bayern, Sachsen, Württemberg, Baden, Thüringen, Hessen, Hamburg, Anhalt, Bremen, Lippe, Lübeck, Mecklenburg-Strehlitz und Schaumburg-Lippe.
146) Frenzel a. a. O. S. 423.

so daß dieser Rechtszustand bereits im größten Teil des Reichsgebietes Geltung hatte[147]). Die Land- und Forstwirtschaft und der Gartenbau werden ferner nicht als Gewerbe erachtet, da nach dem Entwurf eine Heranziehung desselben Gegenstandes zu Grund- und Gewerbesteuer ausgeschlossen sein soll und daher zur Gewerbesteuer das herangezogen werden kann, was der Grundsteuer nicht unterliegt[148]). Schließlich unterliegen der Gewerbesteuer nicht Vermögensverwaltung, Testamentsvollstreckung und die Tätigkeit als Aufsichtsratsmitglied, es sei denn, daß diese Verwaltung oder Tätigkeit im Rahmen eines Gewerbebetriebes ausgeübt wird, die Tätigkeit der öffentlichen Sparkassen, die sich auf die Pflege des eigentlichen Sparkassenverkehrs beschränken, und mit bestimmten Einschränkungen die Tätigkeit als Einnehmer einer staatlichen Lotterie.

Etwas Neues bringt das Gesetz dadurch, daß es Tätigkeiten, die unter bestimmten Rechtsformen ausgeübt werden, immer als Gewerbe ansieht; hierher gehören vor allem die juristischen Personen. Die Bedeutung dieser Vorschrift liegt darin, daß sich eine besondere Prüfung erübrigt, ob die Tätigkeit dieser Gesellschaften im einzelnen Falle ein Gewerbe darstellt[149]).

Von der Gewerbesteuer befreit sind gewisse Reichs- und Staatsbetriebe, eine Anzahl landwirtschaftlicher Genossenschaften, unter bestimmten Voraussetzungen die Fischereibetriebe, kirchlichen, gemeinnützigen oder mildtätigen Zwecken dienenden Betriebe, auch wenn sie in Gesellschaftsform betrieben werden, ferner gewisse Vermögensverwaltungsgesellschaften und schließlich Steuergegenstände, die bereits vor dem Inkrafttreten des Gesetzes kraft Vertrages befreit waren.

Die Länder können die Freistellung solcher Steuergegenstände vorschreiben, die im Eigentum des Landes, einer Gemeinde oder einer anderen Körperschaft des öffentlichen Rechts stehen. Durch diese Ermächtigung sind sie z. B. in die Lage versetzt, auch die Versorgungsbetriebe und andere Betriebe, die an und für sich der Gewerbesteuer unterliegen, von der Steuer freizustellen, wodurch sich leicht eine steuerliche Bevorzugung öffentlicher Betriebe entwickeln kann[150]). Sofern die Länder solche weiterreichende Befreiungen vornehmen, gelten sie gleichzeitig für die entsprechenden Reichsbetriebe.

Einen der am meisten umstrittensten Gebiete bildete die Bemessungsgrundlage, vom Gesetz Besteuerungsgrundlage genannt. Als Besteuerungsgrundlagen waren im Entwurf vorgesehen der Ertrag und eine Ver-

147) Weckerle a. a. O. S. 498.
148) Reichstagsdrucksachen 1928, Nr. 568, S. 109.
149) Arens, Die Gewerbesteuer nach der Notverordng. Dt. Steuerzeitung 1931, S. 58.
150) Köppel, Das Gewerbesteuerrahmengesetz. Dt. Wirtschaftszeitung 24. Jahrgang, S. 890

bindung von Kapital und Lohnsumme; diese miteinander verbundene Kapital- und Lohnsummenbesteuerung sollte vor allem verhindern, daß für beide Bemessungsgrundlagen verschiedene Zuschlagssätze gewählt würden[151]).

Die Wahl verschiedener Bemessungsgrundlagen für die Steuer begründet der Entwurf einmal damit, daß die innere Begründung der Gewerbesteuer mit in ihrer Stellung als Abgeltung der besonderen Lasten liegt, die der betreffende Betrieb verursacht, bzw. der Vorteile, die der Betrieb von Land und Gemeinde hat[152]), andererseits damit, daß die Wahl mehrerer Unterlagen für den Steuerschuldner ebenso wie für den beteiligten Steuergläubiger den Vorteil habe, daß sie das mit der Steuer verbundene Risiko verteilt[153]).

Die Wahl verschiedener Besteuerungsgrundlagen wäre am besten den verschiedenen Wünschen von Wirtschaft und Gemeinden gerecht geworden. Von der Großindustrie wurde eine Ertragsbesteuerung gefordert[154]), von dem Handwerk eine Kapitalbesteuerung[155]), und auf Seiten der Kommune wollte man die Lohnsummensteuer nicht vernachlässigt sehen[156]).

Das Gesetz weicht von dem Entwurf erheblich ab, indem es als Besteuerungsgrundlage den Gewerbeertrag wählt. Um jedoch zu verhüten, daß Betriebe mit hohem Kapital ganz steuerfrei ausgehen, wenn sie keinen Gewinn aufweisen, so ist mindestens 6 v. H. des für den gewerblichen Betrieb ermittelten Kapitals als Ertrag anzusetzen. Diese aushilfsweise Veranlagung bedeutet für Länder und Gemeinden gleichsam einen Sicherheitsfaktor, der wertvoller ist als die Besteuerung nach dem dreijährigen Durchschnitt[157]). Trotzdem nun in Zukunft die Kapitalbesteuerung als solche nicht mehr zulässig ist, wird gerade in Zeiten wirtschaftlicher Depression mit geringen Gewerbeerträgen das Gewerbekapital eine außerordentliche Bedeutung erlangen[158]), während jetzt z. B. in Preußen die meisten Gemeinden an Stelle der Kapitalsteuer die Lohnsummensteuer erheben.

Neben dem Ertrage können die Länder als weiteren Besteuerungsmaßstab die Lohnsumme wählen; ordnet ein Land die Erhebung der Lohnsummensteuer an, so muß sie einheitlich für das ganze Land erhoben werden, und nicht nur für bestimmte Gebiete. Das bedeutete, daß diese

151) Reichstagdrucksache 1928, Nr. 568, S. 65.
152) wir oben S. 61.
153) wie oben S. 111.
154) Hausmann a. a. O. S. 32 f.
155) Scherer, Grundprobleme der Steuervereinheitlichung. Dt. Handwerksblatt, 21. Jahrg. S. 308.
156) Gärtner-Jessen a. a. O. S. 34
157) Strutz, Dt. Steuerzeitung a. a. O. S. 857.
158) Abraham, Der Begriff Gewerbekapital im künftigen Reichsgewerbesteuerrecht, Mitteilg. der Industrie- und Handelskammer Berlin, 1931, S. 734.

an sich sehr hohe Steuer überall dort eingeführt werden muß, wo an sich wie bei den Gemeinden des rheinisch-westfälischen Industriebezirks, denen zuliebe man auf diese Besteuerungsart nicht verzichten zu können glaubte, keine Notwendigkeit vorliegt[159]).

Neben der einheitlichen Bemessungsgrundlage bildet die Gestaltung des Steuertarifs eine wichtige Grundlage für die Vereinheitlichung der Gewerbesteuer. Das Gesetz hat zu diesem Zweck auf die Methode der Steuergrundbeträge, wie wir sie bei der preußischen Gewerbesteuer antreffen, gegriffen. Es nennt diese Grundbeträge Steuermeßzahlen. Sie heißen deshalb Meßzahlen, weil sie nur die Rechnungsunterlagen für die von den Ländern und Gemeinden zu erhebenden Umlagesätze bilden sollen[160]). Ihre Aufgabe ist es, eine Vergleichsgrundlage für die steuerliche Belastung in den verschiedenen Ländern und Gemeinden zu schaffen und das deutsche Gesamtsteuersystem übersichtlicher zu gestalten[161]).

Bei allen in Gesellschaftsform betriebenen Unternehmungen beträgt der Steuermeßbetrag 10 v. H. des Gewerbeertrages, für die übrigen Gewerbebetriebe ist ein umfangreicher Grundtarif aufgestellt. Der Tarif ist ein Stufentarif; in der ersten Stufe bei einem Ertrage von 1350,— bis 1650,— *RM*, abgerundet auf 1500,— *RM*, beträgt der Steuermeßbetrag 6,— *RM* und steigt dann in 26 Stufen bei einem Ertrag von 14 500,— bis 15 500,— *RM*, abgerundet auf 15 000,— *RM* auf 1500,— *RM* Steuermeßbetrag. Von 15 500,— *RM* ab beträgt der Steuermeßbetrag 10 v. H.

Den Ländern ist gestattet, für Gewerbebetriebe mit weniger als 2600,— *RM* Gewerbeertrag, die außerhalb des Landes keine Betriebsstätten unterhalten, andere Steuermeßbeträge festzusetzen. Die Länder sind dabei, um die Vergleichbarkeit der Steuerbelastung nicht zu gefährden, an die Steuerstufen des Gesetzes gebunden, können jedoch auch für Gewerbeerträge unter 1350,— *RM* Steuerstufen bilden.

Für die Lohnsummensteuer beträgt der Steuermeßbetrag 7,5 v. T. Übersteigt jedoch die Lohnsumme in einem Kalendervierteljahr nicht den Betrag von 5000,— *RM*, so wird von ihr ein Betrag von 1500,— *RM* abgezogen. Diese hohe Freigrenze erscheint deshalb gerechtfertigt, weil Groß- und Mittelbetriebe infolge des häufigen Wechsels der Arbeiter und des oft sprungweise steigenden und fallenden Bedarfs an Arbeitskräften den Gemeinden besondere Lasten verursachen[162]).

---

159) Weckerle a. a. O. S. 498.
160) Frenzel a. a. O. S. 422.
161) Reichstagsdrucksachen 1928, Nr. 568, S. 109.
162) Reichstagsdrucksachen 1928, Nr. 568, S. 116.

Im Entwurf waren sowohl für den Ertrag wie für die Lohnsumme erheblich niedrigere Steuermeßbeträge vorgesehen, beim Ertrag war der Höchstsatz 6 v. H., bei der Lohnsumme betrug der Steuermeßbetrag 4 v. T. Dies besagt aber nichts über die endgültige Höhe dieser beiden Steuern, da diese von den von Ländern und Gemeinden gefaßten Umlagebeschlüssen abhängig ist.

Für den Umlagesatz ist zu beachten, daß er nur auf einen vollen Hundertsatz lauten kann und daß ein gefaßter Umlagebeschluß nur einmal in einem Jahr abgeändert werden darf. Wenn es auch im Interesse der Wirtschaft gelegen hätte, derartige Nachtragsumlagen ganz zu verbieten, da sie die Kalkulation ungemein erschweren[163]), und Nachtragsumlagen ferner erhöhten Arbeitsaufwand der Steuerverwaltung verursachen, dessen Kosten wiederum steuererhöhend wirken[164]), so glaubt der Entwurf, diese Nachtragsumlagen dadurch entschuldigen zu müssen, daß im Falle eines plötzlich entstehenden unabweislichen Mehrbedarfes Länder und Gemeinden gezwungen wären, Kredite aufzunehmen und den Mehrbedarf dem nächsten Rechnungsjahr durch höhere Umlagesätze zu decken, ein Verfahren, das weder für die Steuergläubiger noch für die Steuerschuldner zweckmäßig sei und sich mit den Grundsätzen einer ordnungsmäßigen Finanzgebarung nicht vereinbaren lasse[165]).

Da das Gesetz bloß eine obligatorische Besteuerungsgrundlage hat, weil die Lohnsumme nur fakultativ herangezogen werden braucht, so ist auch von einer gesetzlichen Verankerung einer Relation zwischen den verschiedenen Steuermaßstäben abgesehen worden, während im Gesetzentwurf gewisse Relationen zwischen der Höhe der einzelnen Umlagesätze vorgesehen waren[166]).

Bei der Berechnung des Umlagesatzes ist eine Abstufung nach Wert und Größe des Steuergegenstandes ausgeschlossen. Dabei ist jedoch zu beachten, daß der Hauptsteuersatz (Gewerbeertrag) abgestuft ist. Nur für Zweigstellen von Versicherungs-, Bank-, Kredit- und Warenhandelsunternehmungen ist ein Filialzuschlag gestattet. Die im Entwurf für Gast- und Schankwirtschaft, sowie für den Kleinhandel mit Branntwein vorgesehene Sonderbesteuerung ist nicht Gesetz geworden[167]).

Von der im Entwurf geplanten Übernahme der gesamten Gewerbesteuer in die Verwaltung der Reichsfinanzbehörden ist abgesehen worden. Wenn auch schon in den meisten Ländern die Realsteuern von den Finanz-

163) Koppe, Steuervereinheitlichungsgesetz, Dt. Steuerzeitung 1927, S. 689.
164) Keeling, Das Repartitionssystem im Steuervereinheitlichungsgesetz. Dt. Steuerztg 1929, S. 106
165) Reichstagdrucksachen 1928, Nr. 568, S. 133.
166) wie oben S. 259.
167) Reichstagdrucksachen 1928, Nr. 568, S. 14.

ämtern verwaltet werden, so bleibt in den übrigen Ländern das Nebeneinanderarbeiten zweier Steuerbehörden bestehen. Ist dies schon aus Gründen sparsamer Verwaltung zu bedauern, so führt es auch oft zu Schädigungen des Ansehens der Behörde, wenn bei der Feststellung der steuerpflichtigen Erträge aus Gewerbebetrieb zwei verschiedene Ergebnisse herauskommen. Der Steuerpflichtige ist geneigt, den niedrigen Wert als den richtigen anzusehen und bei dem höheren Wert eine falsche Anwendung der gestzlichen Vorschriften zu vermuten[168]). Eine Zusammenlegung der Finanzbehörden böte weiter wertvolle Unterlagen für eine kommende Verwaltungsreform.

168) Begründung zum Reichsbewertungsgesetz, a. a. O. S. 21.

E. Schluß.

Zusammenfassend läßt sich feststellen, daß im System der Gewerbesteuerverfassungen die Reinertragsbesteuerung in starkem Vordringen begriffen ist; daneben sind allerdings im weitgehenden Maße die Ersatzmaßstäbe Kapital und Lohnsumme beibehalten worden.

Maßgebend für die Ausgestaltung der Gewerbesteuer war oft mehr der fiskalische Zweck als die von der finanzwissenschaftlichen Theorie für richtig erkannten Grundsätze. Es ist dringlicher, den Finanzbedarf der Länder und Gemeinden zu decken, als in Zeiten angespanntester Finanzlage und bitterster Finanznot die Gewerbesteuer theoretisch folgerichtig auszubauen; denn einerseits sind die besten und ergiebigsten Steuerquellen dem Reiche vorbehalten, und auch das Steuerfindungsrecht vermag keine nennenswerten Objekte aufzuspüren, da unter dem Motto „von der Wiege bis zur Bahre Hand in Hand mit dem Steuerboten“[169]) fast jede nur auffindbare Steuerquelle ausgeschöpft ist. Andererseits werden den Ländern und Gemeinden immer neue Aufgaben zugewiesen, die ihnen zwangsläufig bedeutende weitere Ausgabelasten aufbürden. Dazu kommt, daß die Steuergesetzgebung längst nicht mehr das Spiegelbild zielsicherer staatspolitischer Erwägungen ist, sondern der Niederschlag machtpolitischer Bestrebungen der gerade am Ruder befindlichen Parteien[170]).

Es ist also nur natürlich, wenn auch um die Gewerbesteuer eine heftige Diskussion entstanden ist. Ihre lebhaftesten Verteidiger hat sie auf Seiten der Gemeinden gefunden, Bucerius nennt sie die Gemeindesteuer kat' exochen[171]); er befürwortet jedoch eine Umgestaltung unter weitgehender Mitwirkung der Steuerpflichtigen, da nach seiner Ansicht die Gewerbesteuer weiter nichts als ein auf dem Umwege über die Gemeinde

169) Meisel, Geschichte der deutschen Finanzwissenschaft im Hdb. d. Finanzwiss. Bd. 1, S. 282.
170) Bräuer, Wege und Ziele der Finanzwiss. Finanzarchiv 1930, S. 579.
171) Bucerius, Zur Reform der Gewerbesteuer, Preuß. Verwaltungsblatt, 43. Jahrg., S. 75.

an den Arbeiter gezahlter Lohnteil ist. Auch nach Helpenstein hat die Gwerbesteuer heute noch ihre Berechtigung, aber nur, wenn sie nach dem gewerblichen Reinertrag erhoben wird[172]).

Einen starken Verteidiger hat die Gewerbesteuer neuerdings in Andreae gefunden, der das ganze Steuersystem auf die Ertragssteuern, d. h. nach ihm auf dem Grundsatz, die Kapitalsverwendung wirtschaftspolitisch zu gestalten, aufbauen will[173]). Als wesentlichen Sinn der Ertragsbesteuerung sieht er an, daß sie einen nach reinen volkswirtschaftlichen Gesichtspunkten und Rücksichten zu erwartenden bzw. auch zu normierenden Ertrag der betreffenden Quelle belastet[174]).

Als scharfer Gegner der Gewerbesteuer tritt Jastrow auf. Er argumentiert, wie soll man es sich zusammenreimen, daß der Gewerbefleiß im ganzen als Nährer der Stadtgemeinden gerühmt wird, während jeder Gewerbebetrieb ihr Mehrkosten verursachen soll[175]). Da, wo einzelne Gewerbe eine Kostenvermehrung verursachen, sollen die Gemeinden Beiträge oder Gebühren der Sachlage angemessen festsetzen. Ein noch heftigerer Gegner ist Lampe. Nach ihm gibt es nur eine wahre Erwerbssteuerreform: Die Abschaffung der Erwerbssteuern[176]). Die Gewerbesteuer sei nur als ein historischer Ballast zu bewerten, der seine Existenzberechtigung einmal aus der Verkennung sozial-ökonomischer Zusammenhänge, sodann aus politischen und fiskalischen Widerständen gegen seine Beseitigung gewinnt[177]). Auch Stolper tritt in seinem Finanzplan für die Aufhebung der Gewerbesteuer ein, da sie von allen direkten Steuern des deutschen Finanzsystems die härteste und unbilligste sei[178]). Er will nur die Lohnsummensteuer, allerdings nur in engbegrenzter Höhe als eine elastische Ausgleichssteuer für die besonderen Lasten der großen Industriegemeinden bestehen lassen[179]). Nach Terhalle wird man schließlich deshalb zur Aufgabe der Gewerbeertragssteuern gelangen, weil sie als unerträglich empfunden werden muß, wenn die reale Vorbelastung eines Teils der erwerbswirtschaftlichen Einnahme zu großen Differenzen im Verhältnis zu nur subjektiv belasteten Einnahmen zur Folge hat[180]).

---

172) Helpenstein, Stellung und Wesen d. Gewerbesteuer im dt. Steuersystem, S. 7 u. S. 59.
173) Andreae, Grundlegung einer neuen Staatswirtschaftslehre, S. 268.
174) Andreae, Die Zukunft der Ertragsbesteuerung. Festgabe für G. Schanz, Bd. 2, S. 353
175) Jastrow a. a. O. S. 111 f.
176) Lampe, Art. Ertragssteuer im Wörterb. d. Volkswirtschaft, 4. Aufl., Bd. 1, S. 721.
177) Lampe, Art. Gewerbesteuer, i. Wörterb. d. Volkswirtsch. 4. Aufl. Bd. 2, S. 148.
178) Stolper, Ein Finanzplan, D. Dt. Volkswirt 1929, S. 1364.
179) Stolper a. a. O. S. 1496.
180) Terhalle, Finanzwissenschaft, S. 246.

Daß der Kampf gegen die Gewerbesteuer bald von Erfolg begleitet sein wird, ist nicht anzunehmen. Die Ertragssteuern weisen eine große Lebensfähigkeit auf. Wo sie einmal Wurzel gefaßt, sind sie schwer zu beseitigen[181]). Auch Bräuer weist auf die Unhaltbarkeit der Anschauung hin, daß die Ertragssteuern schon der Vergangenheit angehören, als überlebte Steuerformen anzusehen seien, die auf dem Aussterbeetat stehen und deren Verschwinden aus dem staatlichen Steuersystem nur noch eine Frage der Zeit sein könne[182]). Schon aus fiskalischen Notwendigkeiten wird sich eine vollständige Beseitigung der Gewerbesteuer nur schwer verwirklichen lassen. Voraussetzung der Befreiung des stehenden Gewerbebetriebes von staatlicher Ertragsbesteuerung war immer eine günstige Finanzlage des Staates[183]). Der Wunsch, durch eine umstürzende Steuerreform eine bedeutende Steigerung der Steuerergiebigkeit erzielen zu können, um dabei gleichzeitig die unerträglich gewordenen Gewerbesteuern zu beseitigen[184]), wird wohl nicht so rasch in Erfüllung gehen.

Wenn man die Berechtigung der Gewerbesteuern darin sieht, mit ihrer Hilfe eine Vorbelastung des fundierten, d. h. der aus Vermögensbesitz fließenden Einkommensteile durchführen zu können[185]), so wird man jedenfalls eine Umgestaltung der Gewerbesteuern fordern müssen. Man wird alle Erträge, die nicht auf der Grundlage eines wohlgesicherten Gewerbebetriebs basieren, die man also nicht als fundierte Bezüge der betreffenden Gewerbetreibenden ansehen kann, in einem viel größeren Umfange als bisher aus der Gewerbebesteuerung herausnehmen müssen. „Denn eine Heranziehung des reinen oder vielleicht nur durch geringfügige Kapitalerträge vermischten Arbeitseinkommens steht in unlösbarem Widerspruch zu den anerkannten Regeln der modernen Steuerlehre. Eine solche Maßnahme bedeutet ja gerade das Gegenteil von dem, was die Höherbelastung fundierter Bezüge im Steuersystem erstrebt. Hier wird das Arbeitseinkommen nicht geschont, sondern im Gegenteil geradezu höher belastet[186]).“ Deshalb hat heute die Heranziehung der kleinen Handwerker mit geringem Betriebskapital durch die Gewerbesteuer kaum noch eine innere Berechtigung[187]), da der Gewerbesteuer als Ertragssteuer die spezielle Funktion zufällt, den aus dem gewerblichen Anlage- und

---

181) Schanz, Artikel Ertragssteuern, i. Handwörterb. d. Staatswissenschaften, 4. Aufl., S. 848.
182) Bräuer, Artikel Ertragssteuer, a. a. O. S. 6.
183) Lotz, Finanzwissenschaft, 2. Aufl. S. 440.
184) Jastrow a. a. O. S. 134.
185) Bräuer, Die Frage der Heranziehung der Aerzte zur Gewerbesteuer, S. 3.
186) Bräuer, Die Frage einer Heranziehung der Aerzte zur Gewerbesteuer, S. 33.
187) Bräuer, wie oben S. 34.

Betriebskapital fließenden Gewinn unter dem Gesichtspunkte der stärkeren Belastung des fundierten Einkommens nachdrücklicher zu treffen[188]).

Der Begriff fundiertes Einkommen muß heutzutage einer Revision unterzogen werden, da das Einkommen eines Beamten oder Angestellten in vielen Fällen oft gesicherter ist als der Gewinn eines Gewerbetreibenden, der aus einem bestimmten Gewerbekapital fließt. Die Fundierung hängt nicht immer von der Größe des Vermögens ab, sondern vielmehr noch von der Sicherheit gegen die Wechselfälle des Wirtschaftslebens. Es ist doch kaum noch angängig und gerecht, die Gewerbesteuer eines selbständig kleinen und mittleren Unternehmers gegenüber dem Einkommen des leitenden Funktionärs einer Aktiengesellschaft damit zu verteidigen, daß der der Besteuerung zugrunde liegende Gewinn aus einer sicheren Quelle fließe[189]). Für eine Steuerbefreiung der kleinen Gewerbetreibenden sprechen noch Rücksichten der Zweckmäßigkeit, indem hier durch die Veranlagung und Verwaltung ein Maß von Arbeit und Kosten verursacht wird, welches zu dem erzielten Steueraufkommen in größtem Mißverhältnis steht[190]).

Noch ein anderer Grund spricht für ein Zurückdrängen der Gewerbesteuer. Der Ertragssteuerverfassung ist nach ihrer innersten Natur die ausreichende Elastizität versagt, die bei einer so gewaltigen Anspannung der steuerlichen Belastung erforderlich ist, wie sie die Gegenwart bedingt. Niemals wird es zu verhindern sein, daß bei Aufrichtung objektiver Maßstäbe dem einen zuviel, dem anderen zu wenig zugemutet wird[191]).

Beim Rückblick auf eine so auseinandergehende Beurteilung der Gewerbesteuern ist es schwer, sich ein auch nur annäherndes Bild über eine Entwicklung für die Zukunft zu machen. Für Deutschland mit seiner hochentwickelten Wirtschaftsverfassung, seinen gut organisierten Finanzbehörden und seinem gutgeschulten hochstehenden Beamtentum kann eine nach rohen Merkmalen und in primitiver Form zur Erhebung gelangende Gewerbesteuer, die für gewisse Stadien der allgemeinen wirtschaftlichen Entwicklung richtig und angebracht erscheint[192]), nicht mehr in Frage kommen. Sollte erst einmal die Merkmalbesteuerung[193]) und bei der

188) von Heckel, Art. Gewerbesteuer, i. Wörterb. d. Volkswirtsch. 3. Aufl. S. 1113.
189) Stolper a. a. O. 1364.
190) Fuisting, Grundzüge der Steuerlehre, S. 327.
191) Bräuer, Wege und Ziele der Finanzwissenschaft. Finanzarchiv 1930, S. 579.
192) Bräuer, Srt. Ertragssteuer a. a. O. S. 53.
193) Helpenstein, a. a. O. S. 36 ff.

Reinertragsbesteuerung das letzte Bollwerk ihres Objektsteuercharakters, das Verbot des Schuldzinsenabzugs für dauernde Schulden, gefallen sein[194]), so würde die Gewerbeertragssteuer nichts weiter als eine Partialeinkommensteuer darstellen, die bei der Beschränkung auf einen engen Kreis von Steuerpflichtigen unbedingt als ungerecht empfunden werden muß. Daran würde auch die Überlegung nichts ändern, daß die erste Aufgabe der Besteuerung die Deckung des notwendigen, anderweitig nicht gedeckten Finanzbedarfs ist, und daß das Streben nach theoretischer Vervollkommnung eines Steuersystems im Einklang bleiben muß mit den Anforderungen der Praxis an die Durchführbarkeit der Steuergesetze[195]).

Eine endgültige Umgestaltung würde sich dann nicht mehr umgehen lassen, da eine Abschaffung kaum möglich sein wird. Es ließe sich hier an eine Sonderbesteuerung der Gesellschaften jeglicher Art denken, da ja die steuerfähigsten Großbetriebe doch meist nur noch Gesellschaftsform haben; so verfolgen schon die in den Einzelstaaten der amerikanischen Union ausgebildeten Körperschaftssteuern die Ziele der Gewerbebesteuerung[196]). Daneben würden dann gemäß dem Grundsatz der speziellen Entgeltlichkeit von den Betrieben, die den Gemeinden tatsächlich erhebliche Unkosten bereiten, ein System von Beiträgen und Gebühren einzuführen sein[197]).

194) Hausmann, a. a. O. S. 33 f.
195) Strutz, Die Neuordnung der direkten Staatssteuern in Preußen, S. 48.
196) Bräuer, Art. Ertragssteuer a. a. O. S. 54.
197) Jastrow, a. a. O. S. 111 ff.

Lebenslauf.

Am 17. Dezember 1899 wurde ich, Antonius Klein, als Sohn des Kaufmanns Franz Klein in Liegnitz geboren. Besuchte hier die Vorschule der Realschule und das Gymnasium Johanneum. Vom 20. Juni 1917 bis Mai 1919 war ich zum Heeresdienst eingezogen. Nach Ablegung meiner Reifeprüfung im Januar 1920 studierte ich Staats- und Rechtswissenschaften an den Universitäten Breslau und München. Die mündliche Doktorprüfung fand am 19. Juni 1926 in Breslau statt.

Druck von Carl Seyffarth, Liegnitz.